Cheltuielile propriu-zise apar în cursul activităților curente ale întreprinderilor, regăsindu-se sub forma costului vânzărilor, costului consumurilor de stocuri, salariilor și amortismentelor. În concordanță cu principiile partidei duble ele se evidențiază prin echivalență cu ieșirile sau reducerile de active cum ar fi lichiditățile, stocurile, bunurile imobile, utilajele și echipamentele. De asemenea, ele se pot înregistra și prin echivalență cu creșterile de pasiv, ca de exemplu datoriile față de terți, datoriile salariale, fiscale și sociale și alte datorii.

Pierderile, ca reduceri ale beneficiilor economice, pot sau nu să apară în activitățile curente ale întreprinderii. În această situație se află pierderile din calamități sau cele din lichidarea activelor imobilizate. De asemenea, se includ și pierderile constatate sau nerealizate cum sunt cele rezultate din diferențele nefavorabile de curs valutar, sconturile acordate clienților, pierderile nete din cumpărarea/vânzarea de titluri de plasament.

Recunoașterea pierderilor în situația rezultatului global impune, de regulă, evidențierea lor separată, informația fiind necesară în luarea deciziilor economice. Totodată, raportarea pierderilor se face fără a lua în calcul veniturile asociate.

Contribuțiile la și distribuirile către proprietari, în calitatea lor de proprietari delimitează aporturile proprietarilor sub forma emisiunilor de capital social, respectiv rambursările (restituirile) unei cote de capital social, dobândirea și anularea de acțiuni în cursul perioadei de raportare.

Fluxurile de trezorerie delimitează intrările (încasările) și ieșirile (plățile) de numerar și echivalente de numerar. Numerarul reprezintă disponibilitățile bănești și disponibilitățile la vedere. Echivalentele de numerar constau în investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în sume cunoscute de numerar (în termen de maxim trei luni) și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

1.3.2.8. Recunoașterea structurilor calitative în situațiile financiare

Așa cum se degajă din Cadrul contabil IASB, recunoașterea este procesul de încorporare în bilanț sau în contul de rezultate a unui element care satisface definiția unui post. În acest sens au fost adoptate criteriile: *probabilitatea beneficiului economic viitor* și *credibilitatea evaluării.*

Conceptul de probabilitate se fundamentează pe incertitudinea proprie mediului în care întreprinderea își desfășoară activitatea. El se referă la gradul de incertitudine cu care beneficiile economice viitoare asociate unui element se vor constitui într-un flux către sau dinspre întreprindere. *Spre exemplu,* atunci când încasarea unei creanțe a întreprinderii este probabil, în absența unei probe care să demonstreze contrariul se justifică recunoașterea creanței ca un activ.

Credibilitatea evaluării presupune că elementul recunoscut posedă o valoare sau un cost ce pot fi evaluate cu credibilitate, adică sunt libere de eroare și deformare. În anumite cazuri, costul sau valoarea trebuie estimate. Așa cum se subliniază în Cadrul contabil IASB utilizarea estimărilor rezonabile constituie o parte esențială a elaborării situațiilor financiare și nu influențează credibilitatea lor. Dacă nu se poate face o estimare rezonabilă, elementul nu este recunoscut în bilanț sau în contul de profit și pierdere. Și totuși, în cazul unei diversități mari a creanțelor, dacă din informația disponibilă în momentul întocmirii situațiilor financiare se constată un grad de neîncărcare a creanțelor, implicit se poate considera normală probabilitatea reducerii prognozate a beneficiului viitor care se va înregistra la cheltuieli.

Un exemplu, preluat din același cadru, încasările previzionate în urma unui proces în instanță chiar dacă corespund definirii activelor și veniturilor, precum și criteriului de

probabilitate, în lipsa unei evaluări credibile, ele nu pot fi înregistrate în bilanț și în contul de profit și pierdere. Aceste încasări previzionate vor fi evidențiate în cadrul unor note sau informații suplimentare la bilanț și la contul de profit și pierdere.

Cadrul contabil IASB nuanțează cele două criterii de recunoaștere în raport de natura structurilor informaționale reprezentate în situațiile financiare. Astfel, un activ este recunoscut în bilanț atunci când este probabil ca beneficiile economice viitoare să se constituie în fluxuri către întreprindere și activul are o valoare sau un cost care pot fi credibil evaluate.

Problema care se ridică este aceea a recunoașterii ca activ în bilanț a cheltuielilor efectuate. Dacă indiferent de intenția conducerii nu există un grad de certitudine că beneficiile economice să se constituie ca fluxuri către întreprindere în afara exercițiului financiar, cheltuiala nu este recunoscută în bilanț, fiind reprezentată în contul de profit și pierdere.

O datorie este recunoscută în bilanț atunci când este probabil ca o ieșire de resurse generatoare de beneficii economice să rezulte din stingerea unei obligații prezente, iar valoarea la care aceasta va avea loc poate fi credibil determinată. Dacă obligațiile contractuale nu sunt proporțional îndeplinite de ambele părți *(exemplu, pasivele pentru stocurile comandate, dar neprimite)* nu sunt, în general recunoscute ca pasive în situațiile financiare. Dacă criteriile de recunoaștere sunt îndeplinite în anumite circumstanțe, acestea pot fi recunoscute atât ca pasive, cât și ca active sau cheltuieli aferente.

Veniturile sunt recunoscute în contul de rezultate atunci când are loc o creștere a beneficiilor economice viitoare, în perioada exercițiului, asociată unei creșteri de active sau reduceri de datorii.

În consecință, pe baza principiilor partidei duble orice venit este delimitat și recunoscut pe baza relațiilor:

$$Active = Venituri \quad (+)$$

și

$$Datorii = Venituri \quad (-)$$

De exemplu, vânzarea de bunuri determină o creștere de active sub forma creanțelor comerciale sau disponibilităților bănești și o constituire a veniturilor corespunzătoare ca rezultat al vânzării de bunuri. Sau diferențele favorabile de curs valutar rezultate din lichidarea împrumuturilor și datoriilor în valută ale întreprinderii sunt recunoscute simultan ca reduceri de pasive și venituri financiare.

În teorie și practică pentru recunoașterea veniturilor trebuie respectată cerința ca acestea să fie obținute și nu neapărat încasate, acestea pot fi credibile și au un suficient grad de certitudine.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de rezultate atunci când are loc o diminuare a beneficiilor (avantajelor) economice viitoare asociate unei reduceri a activelor (de exemplu, consumurile stocate) sau creșteri ale pasivelor (de exemplu, datorii privind serviciile primite de la terți) și aceasta poate fi credibil evaluată. Deci, recunoașterea cheltuielilor este simultan asociată cu recunoașterea unei creșteri a pasivelor sau diminuarea de active.

Prin apel la ecuațiile partidei duble, recunoașterea cheltuielilor este divulgată prin relațiile:

$$Cheltuieli = Active \quad (-)$$

şi

Cheltuieli = Datorii
(+)

În acelaşi *„Cadru contabil"* sunt prezentate o serie de aspecte pentru recunoaşterea cheltuielilor cum sunt:

a) corespondenţa costurilor şi veniturilor propriu-zise potrivit căreia cheltuielile sunt recunoscute în contul de rezultate pe baza unei asocieri directe între costurile suportate şi obţinerea de elemente specifice de venit. Recunoaşterea poate fi simultană sau combinată a veniturilor şi cheltuielilor care rezultă direct şi împreună din aceleaşi operaţiuni sau alte venituri. De exemplu, veniturilor din vânzarea bunurilor li se asociază prin corespondenţă cheltuielile care alcătuiesc costul bunurilor vândute.

b) etalarea în timp a cheltuielilor atunci când beneficiile economice sunt aşteptate să apară pe perioada mai multor exerciţii. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de rezultate pe baza ponderilor de alocare raţională sau sistematică. Este cazul cheltuielilor privind amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale. Aceste ponderi de alocare sunt menite a recunoaşte cheltuielile din exerciţiile financiare în care beneficiile economice asociate acestor elemente sunt consemnate sau încetează. Pentru această situaţie asocierea dintre venituri şi cheltuieli este indirectă sau în mare.

c) recunoaşterea imediată în contul de rezultate a unei cheltuieli atunci când aceasta nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când şi în măsura în care beneficiile economice viitoare nu determină sau încetează să determine recunoaşterea ca activ în bilanţ.

d) recunoaşterea unei cheltuieli în contul de rezultate în cazul în care este contractată o obligaţie fără recunoaşterea unui activ, cum ar fi naşterea unei obligaţii decurgând din garanţia produsului.

Pentru o *contabilitate care are o determinare juridică, dreptul de proprietate* constituie criteriul fundamental pentru recunoaşterea în situaţiile financiare a activelor şi pasivelor, tranzacţiilor sau evenimentelor angajatoare de cheltuieli şi generatoare de venituri. Orice element al patrimoniului este apropiat şi există numai în măsura în care există o corespondenţă biunivocă între un obiect dat (bun economic) şi proprietarul său. De asemenea orice cheltuială este recunoscută numai în măsura în care s-a transferat dreptul de proprietate cu ocazia angajării sale, după cum un venit este recunoscut, de asemenea, cu ocazia transferării dreptului de proprietate asupra bunului material vândut sau serviciului prestat.

1.3.2.9. Evaluarea posturilor din situaţiile financiare

Evaluarea este procesul de determinare a valorii în unităţi monetare la care posturile din situaţiile financiare urmează să fie recunoscute şi înscrise în bilanţ şi contul de rezultate. Pentru evaluare se poate folosi, după caz, o singură bază sau mai multe baze combinate după cum urmează: *costul istoric, costul curent, valoarea de realizare (lichidare) şi valoarea actualizată. Baza de evaluare cel mai des utilizată este costul istoric, combinat adesea cu celelalte baze în special valoarea justă.* Problema şi valoarea justă va fi tratată în extenso în paragraful privind măsurarea şi evaluarea în contabilitate.

1.3.2 10. Conceptul de capital şi de menţinere a capitalului

În definirea noţiunii de capital se confruntă două concepte, *capitalul financiar* şi *capitalul fizic.*

Capitalul financiar este un concept propriu opticii financiare şi patrimoniale. Capitalul este sinonim cu activele nete sau capitalul propriu al întreprinderii.

Capitalul fizic porneşte de la categoria de capital permanent (capital propriu + datorii pe termen lung) şi are în vedere reconstituirea în plan fizic a capacităţii de exploatare a capitalului. O asemenea capacitate se concretizează în puterea de reproducţie a capitalului în aşa fel încât să-şi asigure înlocuirea imobilizărilor şi a activului circulant de exploatare (stocuri + creanţe de exploatare în principal sub forma creanţelor asupra clienţilor). Altfel spus, reconstituirea capitalului economic trebuie să cuprindă imobilizările şi fondul de rulment ca sursă permanentă de finanţare a activului circulant.

Reţinerea de către o întreprindere a unui concept sau altuia este în funcţie de necesităţile utilizatorilor situaţiilor financiare. Astfel, dacă sunt preocupaţi de menţinerea capitalului nominal investit sau puterii de cumpărare a aceluiaşi capital, opţiunea se îndreaptă spre conceptul de capital financiar. Dacă interesul îl reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii trebuie utilizat conceptul fizic al capitalului.

Conceptele de menţinere a capitalului pornesc de la premisa că orice bază de evaluare folosită trebuie să permită menţinerea capacităţii de finanţare a capitalului. După fiecare exerciţiu fondurile investite sub formă de capital trebuie astfel reconstituite încât ele să-şi menţină **valoarea iniţială – putere de cumpărare** odată cu începerea unui nou exerciţiu. Sumele destinate acestei reconstituiri se preiau din profitul întreprinderii. Pentru exemplificare se presupune că într-o întreprindere s-au investit 1000 u.m. şi că la finele anului s-a obţinut un profit de 200 u.m. după ce investitorii şi-au recuperat fondurile alocate iniţial. Dacă nivelul general al preţurilor a sporit cu 15%, profitul real al întreprinderii se va diminua astfel:

Profitul în funcţie de costul istoric	*200 u.m.*
Reconstituirea puterii de cumpărare a capitalului	*150 u.m.*
Profitul rectificat în funcţie de reevaluarea actuală	*50 u.m.*

Prin urmare asociaţii ca proprietari şi investitori obţin un profit de numai 50 u.m. la finele exerciţiului financiar, profit exprimat în moneda momentului respectiv.

În raport de cele două concepte privind capitalul – financiar şi economic – în mod corespunzător se diferenţiază şi conceptele privind menţinerea capitalului. Astfel, în cazul **menţinerii capitalului financiar,** profitul este obţinut numai în situaţia în care valoarea financiară sau monetară a activelor nete (capitalului propriu) la sfârşitul perioadei în unităţi monetare nominale sau în unităţi putere constantă (curentă) de cumpărare (exemplu în lei la 31.XII.N) depăşeşte pe cea de la începutul perioadei tot în unităţi monetare nominale sau în unităţi putere constantă de cumpărare (exemplu, tot în lei la 31.XII.N), după excluderea distribuţiilor către şi a contribuţiilor de la proprietari în cursul perioadei.

Un asemenea conceput nu impune folosirea unei anumite baze de evaluare, selectarea bazei depinde de tipul de capital financiar – capital nominal investit sau capital în putere constantă de cumpărare – pe care întreprinderea doreşte să-l menţină.

Menţinerea capitalului fizic. În baza acestui concept, profitul este obţinut dacă capitalul fizic (economic sau productiv) la sfârşitul perioadei în **costuri curente** depăşeşte pe cel de la începutul perioadei în **aceleaşi costuri curente,** după excluderea distribuţiilor către, şi a contribuţiilor de la proprietari în cursul perioadei.

Aşa cum se degajă din *„Cadrul general IASB „Conceptul de menţinere a capitalului ia în considerare modul în care o întreprindere defineşte capitalul pe care doreşte să-l menţină. Aceasta asigură legătura între conceptele de capital şi cele de profit, deoarece oferă punctul de referinţă fără de care profitul nu poate fi măsurat. Este o condiţie esenţială pentru distincţia între reabilitarea întreprinderii şi rambursarea capitalului său; doar intrările de active în plus faţă de sumele necesare, pentru menţinerea capitalului pot fi considerate profit, şi deci câştig produs de capitalul investit. Astfel profitul este valoarea*

Contul 121 "Profit sau pierdere" este un cont bifuncțional.

*În **creditul** contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:*

- la sfârșitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786);

- pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (117).

*În **debitul** contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:*

- la sfârșitul perioadei, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (601 la 698);

- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (129);

- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat (117).

***Soldul** creditor reprezintă profitul realizat, iar soldul debitor, pierderea realizată.*

*Distribuirea profitului este evidențiată în **contul 129 "Repartizarea profitului"**.*

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența repartizării profitului realizat în exercițiul curent și repartizat, potrivit legii.

Contul 129 "Repartizarea profitului" este un cont de activ.

*În **debitul** contului 129 "Repartizarea profitului" se înregistrează:*

- rezervele constituite, potrivit legii, din profitul realizat în exercițiul financiar curent (106).

*În **creditul** contului 129 "Repartizarea profitului" se înregistrează:*

- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (121).

***Soldul** contului reprezintă profitul repartizat, aferent exercițiului financiar încheiat.*

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat

repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

Închiderea conturilor 121 și 129 se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație.

În cazul corecțării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

2.10. Contabilitatea provizioanelor

2.10.1.Tratamente și ierarhizări

În spiritul prudenței se constituie provizioane. Ele sunt destinate finanțării pierderilor și cheltuielilor pe care evenimente trecute sau actuale le fac probabile. *Reglementările contabile armonizate* precizează că provizioanele se constituie în scopul acoperirii pierderilor sau datoriilor clar precizate în ceea ce privește natura lor, dar care la dată închiderii bilanțului sunt probabile sau incerte, dar nedeterminare ca valoare sau dată de producere. De asemenea, *IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente"* definește provizioanele ca fiind datorii incerte din punct de vedere al perioadei de exigibilitate sau al valorii.

Un provizion este recunoscut în contabilitate numai în momentul în care:

(a) întreprinderea are o obligație curentă legală sau implicită generată de un eveniment anterior.

(a1) obligație legală în cazul în care rezultă:

(a11) dintr-un contract, în mod explicit sau implicit;

(a12) din legislație, sau

(a13) ca efect al legii.

(a2) obligație implicită este cea care rezultă din acțiunile unei întreprinderi în cazul în care:

(a21) din practica anterioară, din politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, întreprinderea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități și,

(a22) ca rezultat, întreprinderea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități.

(b) este probabilă (există mai multe şanse de a se realiza decât de a nu se realiza) ca o ieşire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă.

(c) poate fi realizată o acţiune credibilă (rezonabilă, o bună estimare, relevantă) a valorii obligaţiei. Standardul precizează că numai în cazuri foarte rare nu este posibilă o estimare relevantă a acesteia. Exemplu, în situaţia unui litigiu în proces.

Dacă aceste trei condiţii nu sunt îndeplinite, nu trebuie recunoscut un provizion.

Acelaşi standard defineşte şi datoriile / activele contingente, astfel:

Datorie contigentă:

a) o obligaţie posibilă apărută ca urmare a unor evenimente anterioare şi a cărei existenţă va fi confirmată numai de apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare .incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul întreprinderii; sau

b) o obligaţie curentă, apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece:

- nu este sigur că vor fi necesare resurse (care să afecteze beneficiile economice) pentru stingerea acestei obligaţii; sau
- valoarea obligaţiei nu poate fi evaluată suficient de exact.

Activ contingent: un activ posibil care apare ca urmare a unor evenimente anterioare şi a cărui existenţă va fi confirmată numai prin apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul întreprinderii.

Cazurile cele mai tipice de provizioane sunt:

a) litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;

b) cheltuieli legate de activitatea de service în perioadă de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;

c) cheltuieli estimate privind dezafectarea de imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea (exemplu demontarea şi mutarea activului, respectiv costurile de restaurarea a amplasamentului);

d) cheltuieli cu restructurarea de întreprinderi (vânzarea sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii; închiderea sediilor dintr-o ţară sau regiune sau mutarea unei activităţi dintr-o ţară sau regiune într-alta; modificări în structura managementului, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere; reorganizări fundamentale care au ca efect semnificativ în natura şi scopul activităţii întreprinderii.;

e)alte provizioane.

Remarcă. În conformitate cu **Reglementările contabile conforme cu directivele europene** s-au introdus **provizioanele pentru pensii şi obligaţii similare** şi **provizioane pentru impozite.**

Cerinţele de recunoaştere a provizioanelor şi datoriilor contingente sunt exemplificate prin cazurile evidenţiate în tabelele de mai jos[1]:

Provizioane şi datorii contingente

Atunci când, ca urmare a unor evenimente anterioare, se poate înregistra o ieşire de resurse ce încorporează beneficiile economice pentru stingerea unei: (a) obligaţii curente; sau (b) a unei posibile obligaţii a cărei existenţă va fi confirmată numai de apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare încerte care nu se află în totalitate sub controlul entităţii

[1] **În conformitate cu Anexa A din IAS 37. „Provizioane, datorii şi active contingente"**

Există o obligaţie curentă care probabil necesită o ieşire de resurse	**Există o obligaţie posibilă sau o obligaţie curentă care ar putea să necesite o ieşire de resurse, însă este probabil că acest lucru nu se va întâmpla**	**Există o obligaţie posibilă sau o obligaţie curentă, dar probabilitatea unei ieşiri de resurse este îndepărtată.**
Se recunoaşte un provizion (paragraful 14)	Nu se recunoaşte nici un provizion (paragraful 27)	Nu se recunoaşte nici un provizion (paragraful 27)
Este necesară prezentarea de informaţii referitoare la provizion (paragrafele 84 şi 85)	Este necesară prezentarea de informaţii referitoare la datoria contingentă (paragraful 86)	Nu este necesară prezentarea de informaţii (paragraful 86)

O datorie contigentă apare, de asemenea, în cazul foarte rar în care există o datorie ce nu poate fi recunoscută din cauza faptului că nu poate fi evaluată corespunzător. În această situaţie, este necesară prezentarea de informaţii referitoare la datoria contigentă.

Active contingente

În cazul în care, ca urmare a unor evenimente anterioare, există un activ posibil a cărui existenţă va fi confirmată numai de apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu se află în totalitate sub controlul entităţii		
Intrările de beneficii economice sunt sigure	**Intrările de beneficii economice sunt probabile, dau nu sunt sigure**	**Intrările nu sunt probabile**
Activul nu este un activ contingent (paragraful 33)	Nu se recunoaşte nici un activ (paragraful 31)	Nu se recunoaşte nici un activ (paragraful 31)
	Este necesară prezentarea de informaţii (paragraful 89)	Nu este necesară prezentarea de informaţii (paragraful 89)

Rambursări

Se preconizează ca o parte sau întreaga sumă necesară pentru decontarea provizionului să fie rambursată de o terţă parte		
Entitatea nu are nici o obligaţie aferentă părţii din suma de rambursat de către o terţă parte	**Obligaţia pentru valoarea ce se preconizează a fi rambursată rămâne entităţii şi este aproape sigur că rambursarea se va primi dacă entitatea decontează provizionul**	**Obligaţia pentru valoarea ce se preconizează a fi rambursată rămâne entităţii, iar, dacă entitatea decontează provizionul, primirea rambursării nu este aproape sigură**
Entitatea nu are nici o obligaţie pentru valoarea ce urmează a fi rambursată	Rambursarea se recunoaşte în bilanţ ca activ separat şi poate fi compensată cu cheltuielile în contul de profit şi pierdere. Valoarea recunoscută pentru rambursarea preconizată nu depăşeşte datoria (paragrafele 53 şi 54)	Rambursarea preconizată este înregistrată (paragraful 53)
Nu este necesară prezentarea de informaţii	Rambursarea este prezentată împreună cu valoarea aferentă recunoscută pentru rambursare (paragraful 85 (c))	Rambursarea preconizată este prezentată (paragraful 85 (c))

2.10.2.Tratamente contabile privind evaluarea provizioanelor

IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente" prevede că valoarea (costul) recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente la dată bilanţului. Teoretic, *cea mai bună estimare* a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente este suma pe care o întreprindere o va plăti în mod raţional, pentru stingerea obligaţiei la dată bilanţului sau pentru transferarea acesteia unei terţe părţi la acel moment.

Provizionul se evaluează înaintea impozitării, deoarece efectele impozitării asupra provizionului şi modificările acestuia constituie obiectul *IAS 12 „Impozitul pe profit"*.

Şi încă o problemă privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli. Ele sunt şi rămân estimări ale incertitudinilor în contabilitate. În aceste condiţii, metoda de evaluare raţională rămâne un deziderat condiţionat într-o bună măsură de datele statistice din exerciţiile precedente. De exemplu, provizioanele pentru garanţii de bună execuţie. Dar o evaluare bazată pe individualizarea riscului sau incertitudinii şi nu globală.

Prin recurs la ceea ce este european şi internaţional în contabilitate se pot folosi următoarele metode de stimare:

a) *metoda corelării cu alte tranzacţii similare* şi în unele cazuri analiza rapoartelor elaborate de experţii independenţi;

b) *metoda valorii previzionate estimată pe baza ponderării tuturor rezultatelor posibile cu probabilitatea fiecăruia de realizare.* În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile şi probabilităţile de realizare a fiecăruia sunt egale, se utilizează punctul de mijloc al intervalului. *De exemplu, în cazul produselor vândute cu garanţie. Pentru anul care urmează estimările furnizează următoarele date: 60 % din produsele vândute nu vor înregistra defecte, 30 % vor înregistra defecte minore şi 10 % defecte majore.*

Dacă pentru toate produsele vândute se identifică defecte minore, se vor înregistra costuri de reparaţii de 2.000 lei, dacă se identifică defecte majore pentru toate produsele vândute, costurile de reparaţii sunt de 8.000 lei. În aceste condiţii, valoarea estimată a costului cu reparaţiile, implicit provizionul constituit, se determină pe baza relaţiei:

Costul cu reparaţiile = (60 % × 0) + (30 % × 2.000 lei) + (10 % × 8.000 lei) = 1.400lei

c) *metoda probabilităţii producerii cheltuielilor sau pierderilor. Un exemplu este semnificativ în acest sens, cel al provizioanelor pentru litigii.*

Societatea MARTÎNA S.A. vinde mărfuri la începutul lunii august "N+1". Un client îi intentează un proces pentru un stoc de mărfuri livrat în exerciţiul "N" şi care s-a dovedit a fi de proastă calitate. În contabilitate se estimează pierderea probabilă a procesului şi condamnarea întreprinderii la plata unor despăgubiri şi dobânzi în valoare de 500.000 lei. La 31.XII. "N+1" procesul nu a avut loc şi riscul estimat este reevaluat la 400.000 lei. Pe 28.IX."N+2", societatea este condamnată la plata sumei de 450.000 lei.

Interes pentru evaluarea costurilor provizioanelor prezintă şi metoda adoptată în ţara noastră *privind provizioanele pentru garanţii de bună execuţie.*

Sunt acordate clienţilor, conform clauzelor contractuale, în limita cheltuielilor pentru efectuarea remedierilor în perioadă de garanţie.

Se constituie lunar numai pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate în cursul lunii respective ce au perioadă de garanţie în perioadele următoare.

Relaţia de calcul al mărimii provizioanelor este de forma:

Cheltuieli cu provizioanele = *Veniturile realizate din valoarea bunurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate pentru care s-au acordat garanţii* × *Cota prevăzută în contractele încheiate*

La rândul sau, cota medie prevăzută în contract = cota medie realizată în exerciţiul financiar precedent:

Cota medie realizată în exerciţiul financiar precedent = *Cheltuielile efectuate cu remedierile în perioadă de garanţie* : *Veniturile realizate din valoarea bunurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate pentru care s-au acordat garanţii conform contractelor încheiate*

Dacă în anul precedent nu au existat cheltuieli cu remedierile în perioadă de garanţie, în anul curent provizioanele pentru garanţie de bună execuţie se constituie la nivelul cheltuielilor efective, dar nu mai mult de cota prevăzută în contract.

Exemplu. O întreprindere vinde produse însoţite de un certificat de garanţie care dă dreptul clienţilor la service gratuit pentru orice tip de defecte ce apar în primele şase luni de la dată cumpărării. dacă la toate produsele vândute se identifică defecte minore, se vor înregistra costuri de reparaţie de 1.000 lei dacă la toate produsele vândute se identifică defecte majore, se vor înregistra costuri de reparaţie de 4.000 lei. Experienţa întreprinderii şi estimările indică pentru anul care urmează că dintre produsele vândute 75 % nu vor înregistra defecte, 20 % vor înregistra defecte minore şi 5 %defecte majore. Întreprinderea va evalua probabilitatea unor costuri aferente obligaţiei rezultate din service-ul gratuit în perioadă de garanţie pe ansamblu. valoarea estimată a costului cu reparaţiile este: (75 % × 0) + (20 % × 1.000 lei) + (5 % × 4.000 lei) = 400. lei.

În cazul în care este evaluată o singură obligaţie, rezultatul individual cel mai probabil poate constitui cea mai bună estimare a datoriei. Totuşi, chiar într-o astfel de situaţie, întreprinderea ia în considerare şi alte rezultate posibile. Acolo unde alte rezultate posibile sunt fie mai mari, fie mai scăzute faţă de rezultatul cel mai probabil, cea mai bună estimare ar fi o sumă mai mare sau mai mică. *De exemplu, dacă o întreprindere trebuie să remedieze o eroare în construcţia unei fabrici realizată pentru un client, rezultatul cel mai probabil ar fi ca reparaţia să se desfăşoare cu succes de la prima încercare la un cost de 1.000 lei, dar se constituie un provizion pentru o sumă mai mare în cazul î care există şanse sporite ca să fie necesare mai multe încercări.*

Un caz special de evaluare credibilă a costului provizioanelor apare în cazul *contractelor oneroase.* Aşa cum se degajă din *IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente" „un contract oneros este un contract conform căruia costurile inevitabile de onorare a unei obligaţii depăşesc beneficiile economice aşteptate a fi încasate".*

Exemplu de contract oneros. O întreprindere operează profitabil o fabrică pe care a închiriat-o printr-o operaţiune de leasing. În decembrie N întreprinderea îşi mută operaţiunile într-o altă fabrică. Leasingul pentru vechea fabrică continuă pe următorii 4 ani, nu poate fi anulat iar fabrica nu poate fi sub-închiriată unui alt utilizator.

Dacă fabrica nu poate fi subînchiriată în condiţii de cedare a controlului sau la un preţ mai mic decât contractul operaţiunii de leasing, contractul devine oneros şi trebuie recunoscut un provizion deoarece:

Există o obligaţie prezentă ca rezultat al unui eveniment trecut care obligată. Evenimentul care obligă este semnarea contractului de leasing, care dă naştere unei obligaţii juridice.

Când leasingul devine oneros, este probabilă o ieşire de resurse încorporând beneficii economice.

Ce valoare ar trebui să aibă provizionul ?

Standardul defineşte costurile inevitabile ce decurg dintr-un contract ca fiind „cel mai mic cost net de ieşire din contract".

Astfel de costuri inevitabile trebui evaluate la cea mai mică valoare dintre:

- *costul pentru onorarea contractului; şi*
- *orice compensaţie pentru penalizări care apar din eşuarea în onorarea contractului.*

Provizionul care va fi recunoscut trebuie să fie costul net după ce se iau în calcul beneficiile care pot fi obţinute din revinderea produsului sau costul net al negocierii de lichidare a contractului cu furnizorul.

În practică aceste calcule pot fi complexe deoarece contractele oneroase cuprind o gamă largă de alte obligaţii şi pierderi.

IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente" nuanţează problematica evaluării şi recunoaşterii costului provizioanelor în funcţie de riscuri şi incertitudini, valoarea actualizată, evenimentele viitoare şi cedarea preconizată a activelor.

(a) **Riscuri şi incertitudini.** *Riscurile şi incertitudinile legate inevitabil de mai multe evenimente şi circumstanţe trebuie luate în considerare în procesul de determinare a celei mai bune estimări.*

Riscul descrie varietatea rezultatelor obţinute. Ajustarea în funcţie de risc poate implica creşterea valorii la care este estimată o datorie. În evaluarea rezultatelor şi cheltuielilor afectate de condiţii de incertitudine, trebuie aplicat principiul prudenţei, pentru a nu mai supraevalua activele şi a subevalua datoriile. Totuşi, elementele de incertitudine nu justifică constituirea unor provizioane excesive sau supraevaluarea obligaţiilor. De exemplu, dacă costurile planificate pentru obţinerea unui anumit rezultat sunt estimate pe o bază prudentă, rezultatul respectiv nu este considerat apoi - în mod deliberat – mai probabil decât este cazul în mod realistic. De asemenea, se va avea grijă ca ajustarea în funcţie de risc să nu fie realizată de mai multe ori, pentru a nu determina o supraevaluarea a provizioanelor.

Valoarea actualizată. Acolo unde efectul valorii în timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei. Datorită valorii în timp a banilor, provizioanele aferente unor ieşiri de resurse care apare la scurt timp de la dată bilanţului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieşiri de resurse, de aceeaşi valoare, dar care apare mai târziu.

Rata (ratele) de actualizare utilizate trebuie să fie rate pre – impozitare care să reflecte evaluările curente pe piaţă ale valorii în timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei. rata (ratele) de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile faţă de care estimările viitoarele fluxuri de numerar au fost ajustate.

(b) **Evenimente viitoare.** *Evenimentele viitoare ce pot afecta sumele necesare stingerii unei obligaţii trebuie reflectate în valoarea provizionului, în cazul în care există dovezi suficient de obiective că aceste evenimente vor avea loc.*

Evenimentele viitoare previzionate pot avea o importanţă deosebită în evaluarea provizioanelor. De exemplu, o întreprindere poate considera că va fi diminuat de descoperirile tehnologice viitoare costul curăţării unei zone de lucru la sfârşitul perioadei utile. Valoarea recunoscută reflectă o estimare rezonabilă realizată de specialişti, estimare ce ia în considerare toate dovezile referitoare la tehnologiile care se vor putea utiliza la momentul curăţării. Astfel, se pot include, de exemplu, reducerea costurilor ca urmare a , sporirii experienţei în aplicarea tehnologiei existente sau costul estimat al utilizării

tehnologiei existente la o operaţiune pe o scară mai largă sau la un nivel mai complex decât se realiza anterior. Cu toate acestea, o întreprindere nu anticipează dezvoltarea unei tehnologii complet noi pentru curăţare decât dacă această contingenţă se bazează pe dovezi suficient de obiective.

În procesul de evaluare a obligaţiei existente, este luat în considerare efectul introducerii unei noi legi, în condiţiile în care există dovezi suficient de obiective referitor la faptul că respectiva lege va fi promulgată cu certitudine. Datorită varietăţii circumstanţelor ce apar în practică, nu poate fi specificat un singur eveniment care să furnizeze dovezi suficiente şi obiective în toate cazurile. Sunt necesare dovezi atât asupra elementelor pe care le va prevedea noua lege cât şi asupra momentului la care se va promulga şi implementa. În multe situaţii, nu vor exista dovezi suficient de obiective până la promulgarea legii.

(c) **Cedarea preconizată a activelor.** *Câştigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luată în considerare în evaluarea unui provizion.* Câştigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare în evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului. Întreprinderea va înregistra câştigurile din cedarea preconizată a activelor la momentul specificat prin Standardul Internaţional de Contabilitate specific activelor în cauză.

2.10.3. Operaţii privind contabilitatea provizioanelor

2.10.3.1. Constituirea provizioanelor

(a) ca parte a costului perioadei:

6812	=	**151**
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		Provizioane

(b)ca parte a costului activului, de exemplu, provizion pentru costurile estimate pentru demontarea şi mutarea activelor, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentelor:

2xx	=	**151**
Imobilizări corporale		Provizioane

2.10.3.2. Modificări şi anulări ale provizioanelor

Provizioanele sunt revizuite cu prilejul fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună evaluare curentă. În cazul în care nu mai este probabilă, pentru stingerea unei obligaţii, necesitatea unei ieşiri de resurse concretizate în beneficiile economice, provizionul trebuie anulat.

De asemenea, în cazul în care se foloseşte actualizarea, valoarea contabilă a provizionului creşte în fiecare perioadă pentru a reflecta trecerea timpului. Această creştere este recunoscută ca şi o cheltuială cu dobânda.

Tipurile de înregistrări contabile sunt:

(a) dacă valoarea contabilă a provizionului a crescut:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**151** Provizioane

sau:

2xx Imobilizări corporale	=	**151** Provizioane

(b) dacă valoarea contabilă a provizionului s-a micşorat:

(b1) dacă provizionul iniţial a fost trecut pe cheltuieli:

151 Provizioane	=	**7812** Venituri din provizioane

(b2) dacă provizionul iniţial a fost inclus în costul activului:

151 Provizioane	=	**2xx** Imobilizări corporale

ţinând seama de amortizarea şi deprecierea acumulată.

2.10.3.3. Utilizarea provizioanelor

Provizionul se utilizează numai pentru scopul pentru care a fost iniţial recunoscut. În aceste condiţii numai cheltuielile corespunzătoare scopului iniţial pentru care a fost constituit provizionul se reglează cu acesta.

Reglarea cheltuielilor cu provizionul ascunde impactul a două evenimente diferite, respectiv:

(a) recunoaşterea cheltuielilor devenite exigibile:

6xx Conturi de cheltuieli pe naturi	=	**3xx** **4xx** **5xx** Conturile bilanţiere de resurse utilizate	x lei

(b) reluarea provizionului constituit:

151 Provizioane	=	**7812** Venituri din provizioane	y lei

Se precizează că operaţiile de constituire şi utilizare a provizioanelor pot să afecteze rezultatul întreprinderii prin diferenţele dintre x (sume efectiv angajate) şi y (sume previzionate).

2.10.3.4. Rambursarea provizioanelor

În cazul în care se estimează că o parte sau toate cheltuielile necesare stingerii unui provizion vor fi rambursate de către o terţă parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care este sigur că rambursarea va fi primită dacă firma îşi onorează obligaţia. rambursarea trebuie considerată un activ separat. Suma recunoscută pentru rambursare nu trebuie să depăşească valoarea provizionului.

Din punct de vedere contabil, întreprinderea va înregistra un provizion pentru întreaga valoare a datoriei:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**151** Provizioane

În momentul în care întreprinderea este sigură că rambursarea va fi primită, se va recunoaşte un activ, înregistrarea fiind:

512 Conturi curente la bănci	=	**7xx** Venituri din rambursarea provizionului

şi concomitent provizionul constituit este anulat parţial sau total, după caz:

151 Provizioane	=	**7812** Venituri din provizioane

În cazul provizioanelor constituite pentru cheltuielile generate de participările la profit înregistrările contabile sunt:

a) constituirea de provizioane la închiderea exerciţiului financiar:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1518** Alte provizioane

b)

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**424** Prime reprezentând participarea personalului la profit

şi concomitent:

1518 Alte provizioane	=	**7812** Venituri din provizioane

2.10.3.5. Implicaţii fiscale privind provizioanele

Conform Hotărârii Guvernului nr. 335/1995 *au regim de deductibilitate fiscală următoarele categorii de provizioane* : provizioanele pentru clienţii declaraţi falimentari prin hotărâre judecătorească definitivă şi provizioane pentru garanţii de bună execuţie. Dintre acestea, numai ultimele tip se încadrează în categoria provizioanelor.

Provizioanele au consecinţe asupra cheltuielii cu impozitul pe profit, dacă aceasta este recunoscută după metoda impozitului amânat. În consecinţă, întreprinderile care aplică Reglementările contabile armonizate trebuie să recunoască consecinţele fiscale ale constituirii provizioanelor nedeductibile sau parţial deductibile conform standardului internaţional *IAS 12 "Impozitul pe profit"*.

Exemplu. *ALFA S.A. a constituit la sfârşitul exerciţiului N trei tipuri de provizioane ale căror consecinţe fiscale sunt prezentate în tabelul următor.*

Tip	Valoare contabilă	Valoare fiscală	Diferenţe temporare deductibile	Creanţe din impozite amânate
0	1	2	3=1 – 2	4 = 16 % x3
Provizion pentru litigii	30 000	0 (nedeductibil)	30 000	4 800
Provizion pentru garanţii acordate clienţilor	20 000	5 000 (deductibil în limita cotei medii din exerciţiul precedent)	15 000	2 400
Provizion pentru de dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	8 000	0 (nedeductibil)	8 000	1 280
TOTAL	58 000	5 000	53 000	8 480

Datorită constituirii lor în exerciţiul N, întreprinderea are o creanţă din impozitul amânat, în viitor, când vor surveni riscurile provizionate, mărimea impozitului pe profit exigibil se va diminua corespunzător. Dacă singurele elemente cu consecinţe asupra cheltuielii cu impozitul pe profit ale societăţii ALFA S.A. ar fi aceste provizioane, şi dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere a creanţei de 8 480 lei, s-ar înregistra formula contabilă:

8 480 lei	**6812** Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1516** Provizioane pentru impozite	8 480 lei

2.10.4. Exemple privind contabilitatea provizioanelor

2.10.4.1. Contabilitatea provizioanelor pentru litigii

Provizioanele pentru litigii se recomandă să fie constituite la finele exerciţiilor financiare pentru litigiile aflate în curs, întrucât câştigul de cauză nu poate fi sigur. Ele trebuie constituite la nivelul sumelor (valorilor) aflate în litigiu. Potrivit legislaţiei în vigoare cheltuielile vizând constituirea provizioanelor pentru litigii nu sunt deductibile fiscal, dar, chiar şi în acest context constituirea provizioanelor pentru litigii, se impune pentru a facilita determinarea corectă a profitului net contabil de repartizat şi, respectiv, a dividendului pe acţiune.

Exemplu. *O societate livrează mărfuri unui client în valoare de 6.188 lei, TVA inclus. Clientul constată că o parte din mărfuri prezintă defecte şi intentează firmei un proces judecătoresc. La sfârşitul anului N societatea estimează că probabilitatea de pierdere a procesului este de 40 %. La sfârşitul anului N+1, procesul nu este terminat, iar probabilitatea de pierdere se estimează a fi 30%. În mod similar, la sfârşitul anului N+2 probabilitatea de pierdere se estimează la 90 %. În anul N+3, procesul este terminat şi societatea este obligată la plata unei amenzi în valoare de 5.800 lei.*

(1).Înregistrări contabile la sfârşitul anului N:

Provizion pentru litigii necesar = Valoarea nominală a creanţei x probabilitatea de pierdere a procesului = 6.188 lei x 40 % = 2.475,2 lei

2.475,2 lei	**6812** Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1511** Provizioane pentru litigii	2.475,2 lei

(2). Înregistrări contabile la sfârşitul anului N+1:

Provizion pentru litigii necesar = Valoarea nominală a creanţei x probabilitatea de pierdere a procesului = 6.188 lei x 30 % = 1.856,4 lei

- *Provizion existent* 2.475,2 lei
- *Provizion necesar* 1.856,4 lei

Deci provizionul va fi diminuat cu 2.475,2 lei – 1.856,4 lei = 618,8 lei

618,8 lei	**1511** Provizioane pentru litigii	=	**7812** Venituri din provizioane	618,8 lei

(3).Înregistrări în anul N+2:

Provizion pentru litigii necesar = Valoarea nominală a creanţei x probabilitatea de pierdere a procesului = 6.188 lei x 90 % = 5.569,2 lei

Situaţia în contul 1511 este:

D	1511	C
	618,8 (2)	2.475,2 (1)
	Sc 1.856,4	

- *Provizion existent* 1.856,4 lei
- *Provizion necesar* 5.569,2 lei

Deci provizionul va fi majorat cu 5.569,2 lei – 1.856,4 lei = 3.712,8 lei

3.712,8 lei	**6812** Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1511** Provizioane pentru litigii	3.712,8 lei

(4). Înregistrări contabile în anul N+3:

(4.1.) Plata amenzii:

5.800 lei	**6581** Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	=	**5121** Conturi la bănci în lei	5.800 lei

(4.2.) Anularea provizionului:

Concomitent cu plata amenzii, provizionul existent a rămas fără obiect şi va fi anulat prin reluare la venituri:

D	1511	C
	618,8 (2)	2.475,2 (1)
		3.712,8 (3)
	Sc 5.569,2	

5.569,2 lei	**1511** Provizioane pentru litigii	=	**7812** Venituri din provizioane	5.569,2 lei

2.10.4.2. Contabilitatea provizioanelor pentru garanţii acordate clienţilor

Pentru unele produse, în special, în cazul maşinilor şi utilajelor furnizorii acordă beneficiarilor un anumit termen de garanţie, în limita cărora remedierea defecţiunilor apărute din vina furnizorilor se suportă de către aceştia. În astfel de cazuri se impune constituirea provizioanelor pentru garanţii de bună execuţie acordate clienţilor, în conformitate cu clauzele comerciale negociate. Aceste provizioane sunt deductibile fiscal.

Exemplu 1. *Un producător de televizoare oferă garanţie la momentul vânzării bunurilor. Conform termenilor contractului de vânzare producătorul înţelege să elimine prin reparaţii sau înlocuire defectele ce apar într-o perioadă de 12 luni de la dată bilanţului. Dacă sunt probabile doar defecte minore, costurile de reparaţie şi înlocuire vor fi de 4.000 lei, iar dacă sunt majore de 50.000 lei. Pe baza informaţiilor trecute, întreprinderea estimează că în anul N-1, 75 % din bunurile vândute nu vor avea defecte, 10 % vor avea defecte minore şi 15 % defecte majore. În anul N expiră perioadă de garanţie a produselor vândute şi nu s-au produs defecţiuni care să impună remedieri.*

(1) Înregistrări contabile în anul N-1:

(1.1). Determinarea valorii estimate a costului reparaţiilor:

SPECIFICARE	CALCUL	COST
75 % din TV vândute nu vor avea defecte	75 % ×0 lei	0
10 % din TV vândute vor avea defecte minore	10 % ×4.000 lei	400 lei
15 % din TV vândute vor avea defecte majore	15 % ×50.000 lei	7.500 lei
TOTAL		7.900 lei

(1.2) constituirea unui provizion pentru garanţii acordate clienţilor:

7.900 lei	**6812**	=	**1512**	7.900 lei
	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		*Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*	

(2).Înregistrări contabile în anul N:

La expirarea perioadei de garanţie, provizionul existent rămas fără obiect va fi anulat prin reluare la venituri:

7.900 lei	**1512**	=	**7812**	7.900 lei
	Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor		*Venituri din provizioane*	

Exemplul 2. *Societatea ALFA S.A. vinde produse însoţite de certificate de garanţie pentru 12 luni. În exerciţiul financiar N s-au vândut 30 de produse. Experienţa întreprinderii şi estimările indică pentru anul care urmează că 60% din produsele vândute în N nu vor înregistra nici un fel de problemă, 36% vor avea nevoie de reparaţii minore cu un cost mediu de 500 lei/ produs, iar 4% vor avea nevoie de înlocuire completă la un cost de 3.500 lei /produs. La 1 ianuarie N provizioanele pentru garanţii aferente produselor vândute în anul N-1 era de 4.600 lei. În cursul anului N s-au înregistrat cheltuieli pentru remedierea produselor vândute în anul N-1 în valoare de 2.500 lei, iar provizionul aferent a fost reluat la venituri.*

D	1512	C
2.500 (1)		Şi la 1.01.N-1 4.600
Sc 2.100		

(1). Înregistrări contabile în cursul anului N:

S- au înregistrat cheltuieli pentru remedierea produselor vândute în anul N-1 în valoare de 2.500 lei, iar provizionul aferent a fost reluat la venituri:

2.500 lei	**1512**	=	**7812**	2.500 lei
	Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor		*Venituri din provizioane*	

(2). Calculul provizionului necesar la sfârşitul anului N:

SPECIFICARE	CALCUL	COST
60% din TV vândute nu vor avea defecte	60 % ×0 lei	0
36 % din TV vândute vor avea defecte minore	36 % x 30 produse x 500 lei / produs	5.400 lei
4 % din TV vândute vor avea defecte majore	4 % ×30 produse x 3.500 lei / produs	4.200 lei
TOTAL		9.600 lei

- *Provizion existent* 2.100 lei
  Provizion necesar 9.600 lei

Deci provizionul va fi majorat cu 9.600 lei – 2.100 lei = 7.500 lei

7.500 lei	**6812**	=	**1512**	7.500 lei
	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		*Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*	

2.10.4.3.Contabilitatea provizioanelor pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea

Exemplu. *O întreprindere de exploatare minieră achiziţionează în anul N un utilaj de extracţie în valoare de 15.000 lei. Întreprinderea estimează că la terminarea extracţiei (peste 5 ani) va efectua cheltuieli cu demontarea, mutarea şi restaurarea activului, recunoscute printr-un provizion în valoare de 5.000 lei. Peste 5 ani, la terminarea extracţiei, costurile efective cu demontarea şi mutarea activului se ridică la 7.000 lei din care 2.000 lei materiale şi 5.000 lei salariale.*

A. Înregistrări contabile în anul N:

1) înregistrarea achiziţiei utilajului:

15 000 lei	**2131**	=	**404**	15 000 lei
	Echipamente tehnologice (maşini, instalaţii şi utilaje de lucru)		*Furnizori de imobilizări*	

2) constituirea provizionului pentru dezafectare imobilizări corporale, prin includerea lor în costul iniţial al utilajului conform IAS 37:

5 000 lei	**2131**	=	**1513**	5 000 lei
	Echipamente tehnologice (maşini, instalaţii şi utilaje de lucru)		*Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea*	

B.Înregistrări în anul N+4:

1)înregistrarea cheltuielilor cu demontarea şi mutarea utilajului la expirarea perioadei de utilizare:

1.1) cheltuieli materiale:

2 000 lei	***602***	=	***302***	*2 000 lei*
	Cheltuieli cu materialele consumabile		*Materiale consumabile*	

1.2) cheltuieli salariale:

5 000 lei	***641***	=	***421***	*5.000 lei*
	Cheltuieli cu salariile personalului		*Personal salarii - datorate*	

2) anularea provizionului constituit cu această destinaţie şi rămas fără obiect:

7 000 lei	***1513***	=	***2131***	*7 000 lei*
	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea		*Echipamente tehnologice (maşini, instalaţii şi utilaje de lucru)*	

2.10.4.4. Contabilitatea provizioanelor pentru restructurare

Evenimente care se pot circumscrie definiţiei restructurării:[2]

a) vânzarea sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii;

b) închiderea sediilor dintr-o ţară sau regiune, sau mutarea unei activităţi dintr-o ţară sau regiune în altă;

c) modificări în structura managementului, de exemplu eliminarea unui nivel de conducere; şi

d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ asupra naturii şi scopului activităţilor întreprinderii.

Un provizion aferent costurilor de restructurare este înregistrat numai dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere pentru provizioane.

O obligaţie implicită de restructurare apare numai în cazul în care o întreprindere:[3]

a) dispune de un plan oficial, detaliat, pentru restructurare, care să stipuleze cel puţin:

- activitatea sau partea de activitate la care se referă;
- principalele domenii afectate de planul de restructurare;
- numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii, pentru încetarea activităţii;
- atribuţiile şi posturile acestora;
- cheltuielile implicate; şi
- dată la care se va implementa planul de restructurare; şi

b) a indus aşteptări referitoare la faptul că va proceda la restructurare celor care vor avea de suportat efectele restructurării, prin demararea implementării planului de restructurare sau prin comunicarea principalelor caracteristici ale acestuia celor care vor fi afectaţi de procesul de restructurare.

[2] IAS 37 paragraful 70

[3] **IAS 37 paragraful 72**

Un anunţ public al unui plan de restructurare detaliat constituie o obligaţie implicită pentru restructurare numai dacă este efectuat de o asemenea manieră încât să induică altor părţi implicate, cum ar f clienţii, furnizorii şi angajaţii (sau reprezentanţii acestora), aşteptarea că firma va implementa procesul de restructurare.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, şi anume cele care, sunt simultan:[4]

a) generate în mod necesar de procesul de restructurare; şi

b) nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activităţii întreprinderii.

Provizionul pentru restructurare nu trebuie să includă costuri pentru:[5]

- recalificarea sau mutarea personalului care nu este afectat de restructurare;
- marketing; sau
- Investiţiile noi în sisteme şi reţele de distribuţie.

Câştigurile din înstrăinarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea provizionului, chiar dacă înstrăinarea activelor este o componentă a restructurării.

Exemplu. În procesul de restructurare a activităţii, Consiliul de Administraţie al întreprinderii A decide să închidă o fabrică care produce produse chimice.

Pe dată de 20 decembrie anul N, Consiliul de Administraţie a aprobat un plan detaliat legat de acest eveniment, au fost trimise scrisori clienţilor pentru a identifica alte surse de aprovizionare, iar personalul unităţii respective a fost informat asupra restructurării. Costurile estimate cu închiderea şi dezafectarea fabricii se ridică la 5.000 lei iar plata compensaţiilor către angajaţii ce vor fi concediaţi la 4.000 lei. Totodată, conducerea societăţii a luat decizia vânzării clădirilor aparţinând fabricii existând deja un cumpărător. Valoarea contabilă netă a clădirilor secţiei este de 25.000 lei, preţul de vânzare negociat fiind de 32.000 lei. În anul N+1 are loc vânzarea clădirilor şi se efectuează plăţi compensatorii celor afectaţi de restructurare, în sumă de 2.000 lei.

A. Operaţii efectuate în anul N:

1) înregistrarea constituirii provizionului pentru restructurare:

9 000 lei	***6812***	=	***1514***	*9 000 lei*
	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		*Provizioane pentru restructurare*	

B. Operaţii efectuate în anul N+1:

1)vânzarea fabricii:

32 000 lei	***461***	=	***7583***	*32 000 lei*
	Debitori diverşi		*Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital*	

2) scoaterea din evidenţă a construcţiilor vândute:

25 000 lei	***6583***	=	***212***	*25 000 lei*
	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital		*Construcţii*	

3) efectuarea plăţilor compensatorii:

2 000 lei	***6588***	=	***462***	*2 000 lei*
	Alte cheltuieli de exploatare		*Creditori diverşi*	

[4] **IAS 37 paragraful 80**

[5] **IAS 37 paragraful 81**

2 000 lei	***462***	=	***5311***	*2 000 lei*
	Creditori diverşi		*Casa în lei*	

4) anularea provizionului constituit cu această destinaţie:

9 000 lei	***1514***	=	***7812***	*9 000 lei*
	Provizioane pentru restructurare		*Venituri din provizioane*	

2.10.4.5.Exemplu privind rambursarea provizioanelor

Întreprinderea „ALFA" achiziţionează componente electronice de la întreprinderea „BETA". În procesul de producţie, „ALFA" asamblează componentele şi obţine calculatoare pe care le vinde ca mărfuri, principalul client fiind societatea „GAMA". În anul N „GAMA" constată că o parte din calculatoare sunt de proastă calitate şi intentează societăţii „ALFA" un proces judecătoresc. Consilierii juridici estimează pierderea procesului şi necesitatea plăţii unei amenzi în valoare de 50.000 lei. În anul N+1 procesul judecătoresc nu este terminat. În schimb, societatea „ALFA" îşi dă seama că proasta calitate a calculatoarelor vândute nu se datorează asamblării efectuate de ea ci componentelor pe care le-a achiziţionat de la „BETA". Prin urmare, ea cere societăţii „BETA" o despăgubire în valoare de 50.000 lei, dar primeşte numai 30.000 lei.

a) Constituirea la sfârşitul anului N a unei provizion pentru litigii pentru amenda estimată de consilierii juridici:

50.000 lei	***6812***	=	***1511***	*50.000lei*
	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		*Provizioane pentru litigii*	

b) În anul N+1, în momentul în care întreprinderea este sigură că rambursarea va fi primită, se va recunoaşte un activ, înregistrarea fiind:

30.000 lei	***512***	=	***7xx***	*30.000lei*
	Conturi curente la bănci		*Venituri din rambursarea provizionului*	

Concomitent, provizionul va fi anulat parţial prin reluare la venituri pentru suma rambursată, pe baza formulei contabile:

30.000 lei	***1511***	=	***7812***	*30.000 lei*
	Provizioane pentru litigii		*Venituri din provizioane*	

2.10.5.Nevoia de înregistrare în contabilitatea primară a activelor şi datoriilor contingente

În conformitate cu *IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente"* datoriile şi activele contingente (eventuale) nu sunt recunoscute în bilanţ. Informaţiile dimensionale şi calitative privind aceste elemente sunt recunoscute în notele explicative. Astfel o întreprindere nu trebuie să recunoască o datorie contigentă. Totuşi, întreprinderea poate prezenta informaţii referitoare la o datorie contigentă, cu excepţia cazului în care posibilitatea unei ieşiri de resurse care să încorporeze beneficiile economice este înlăturată.

Aşa cum reiese din *IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente"*, o întreprindere nu trebuie să înregistreze un activ contingent. Un activ

contingent trebuie prezentat în cazul în care este probabilă apariţia unei intrări de resurse care să afecteze pozitiv beneficiile economice.

În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent şi nu este adecvată recunoaşterea lui.

Următorul exemplu prezentat mai jos vine să delimiteze activele contingente.

Martina S.A. îşi încheie exerciţiul financiar la 31 decembrie N. În timpul anului, a intentat un proces împotriva societăţii Sorina S.A. pentru vicii la unul din produsele pentru siguranţă care au condus la primirea de reclamaţii din partea clienţilor săi. Sentinţa cazului nu este cunoscută la sfârşitul anului, doar dacă Martina S.A. câştigă, atunci Sorina S.A. va avea de rambursat către Martina S.A. suma pe care aceasta a plătit-o clienţilor plus costurile.

Martina S.A. va prezenta un activ contingent posibil

Cazul prezentat mai sus între Martina S.A. şi Sorina S.A. este soluţionat la 31 aprilie N+1 şi conturile sunt semnate pe 12 mai N+1. Instanţa a decis în favoarea lui Martina S.A. şi a obligat Sorina S.A. să plătească daune de 800 000 lei plus costuri de 200 000 lei.

În aceste condiţii a devenit aproape nesigur că va apare o întrare de beneficii economice, (în funcţie dacă societatea Martina S.A. poate sau nu să plătească daunele). De aceea, Sorina S.A. va recunoaşte activul şi venitul corespunzător acestuia în situaţiile financiare.

Conform cerinţelor *IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente"*, activul şi venitul corespunzător acestuia sunt recunoscute *în perioadă în care apare modificarea.* Activul şi venitul corespunzător sunt din acest motiv recunoscute în situaţiile financiare pentru sfârşitul exerciţiului financiar cu închidere la 31 decembrie N+1.

Demersul de mai sus privind datoriile şi activele contingente se vrea ca o motivaţie pentru reflectarea acestora în conturile din clasa **8 „Conturi speciale"** care poate fi definită potrivit schemei:

80. CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801. Angajamente acordate

8011. Giruri şi garanţii acordate

8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite

8021. Giruri şi garanţii primite

8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanţului

8031. Imobilizări corporale luate cu chirie

8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie

8034. Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare

8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă

8036. Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate

8037. Efecte scontate neajunse la scadenţă

8038. Alte valori în afara bilanţului

804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă

8051. Dobânzi de plătit

8052. Dobânzi de încasat[6]

[6] Acest cont se foloseşte de către entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing,

806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră

89. BILANȚ
891. Bilanț de deschidere
892. Bilanț de închidere

În înțelegerea noastră, **Conturile în afara bilanțului** evidențiază drepturi și angajamente latente (eventuale) care devin certe ori se anulează în urma producerii unui eveniment sau îndeplinirii unor clauze contractuale. Exemplu, în contul 801 „**Angajamente acordate**" evidențiază creanța eventuală (giruri, cauțiuni, garanții acordate)a întreprinderii asupra terților, în cazul în care ea va fi determinată să plătească, în locul terților, suma conținând obiectul angajamentului.

Evidența contabilă a conturilor se dezvoltă pe fiecare caz particular.

Conturile de bilanț sunt special create din nevoia de a formaliza închiderea și deschiderea conturilor determinate de raportarea financiară.

2.11. Datorii, provizioane și active privind beneficiile angajaților – Lectură cu titlu de informare

Potrivit IAS 19 "Beneficiile angajaților" există cinci tipuri de beneficii ale angajaților, și anume:

- beneficii pe termen scurt ale angajaților (de exemplu salarii și asigurări sociale, indemnizații pentru conducere etc.)
- beneficii postangajare (pensiile și alte beneficii pensionare)
- alte beneficii pe termen lung ale angajaților (plata în urma plecării pe termen lung din serviciu fără a fi plătibile în termen de 12 luni, participările la profit și compensații amânate)
- beneficii pentru desfacerea contractului de muncă
- compensații sub forma participărilor la capitalurile proprii (de exemplu: opțiuni pe acțiuni ale angajaților conform IFRS 2)

În continuare problematica specifica va fi circumscrisă numai pentru beneficiile postangajare. Așa cum s-a anticipat, beneficiile postangajare reprezintă beneficiile angajaților, altele decât beneficiile pentru terminarea contractului de muncă care sunt plătibile după încheierea contractului de angajare. Aceste beneficii includ de exemplu:

(a) beneficii de pensionare, cum ar fi pensiile; și

(b) alte beneficii de pensionare, cum sunt asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare.

Beneficiile postangajare sunt reglementate de **planurile de beneficii**, în calitate de contracte oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate furnizează unuia sau mai multor angajați beneficiile postangajare. Aceste planuri sunt clasificate în două categorii:

(1) Planurile de contribuții determinate, în baza cărora o entitate plătește contribuții fixe unui fond, neavând nici o obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciului prestat de angajat în perioadele curente sau anterioare. Prin urmare, riscul actuarial (acela că beneficiile vor fi mai mici decât se așteaptă) și riscul investiției (acela că activele investite vor fi insuficiente pentru a putea genera beneficiile) **cad în sarcina angajatului.**

(2) Planurile de beneficii determinate, în baza cărora entitatea are obligația să furnizeze angajaților curenți și foștilor angajați beneficiile convenite. Deosebirea față de planurile anterioare, este aceea că riscul actuarial și riscul investiției **cad în sarcina entității**. Prin urmare, dacă experiența actuarială sau investițională sunt mai slabe, obligația entității poate să crească.

În acest caz, obligația este calculată prin metoda **factorului de credit proiectat** sau **metoda beneficiului angajat proporțional pentru serviciu** sau **metoda beneficiu – an de serviciu**, care recunoaște fiecare perioadă de serviciu ca dând naștere la o unitate suplimentară de beneficiu, evaluând separat fiecare unitate pentru a crea obligația finală.

Exemplu. Beneficiile (pensiile) se plătesc la încheierea serviciului și sunt egale cu 2 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Salariul în primul an de angajare este de 10.000 lei și presupune o creștere de 8 % (compusă) în fiecare an. Rata de actualizare este de 10 % pe an.

Obligația pentru pensii față de un angajat care are contract de 5 ani, în ipoteza inexistenței unor modificări actuariale, și deci sumele pentru care se vor constitui și modifica provizioanele se prezintă astfel:

Salariul anual la sfârșitul perioadei poate fi estimat la 10.000 lei x (1 + 8 %)^4 = 13.605 lei

Fiecare an de activitate dă dreptul la un vărsământ de 13.605 lei x 2 % = 272 lei în momentul pensionării.

Obligațiile întreprinderii se calculează astfel:

Anul	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Beneficii (pensii atribuite):					
1. Beneficiu atribuit anilor anteriori	*0*	*0 + 272 = 272*	*272 + 272 = 544*	*544 + 272 = 816*	*816 + 272 = 1.088*
2. Beneficiu atribuit anului curent (2 % din salariul final)	*272*	*272*	*272*	*272*	*272*
3. Beneficiu atribuit anilor curenți și anteriori (1 +2)	*272*	*544*	*816*	*1088*	*1.360*
4. Obligația inițială (a)	*–*	*272: (1+10 %)^4 = 186*	*544 : (1+10 %)^3 = 409*	*816 : (1+10%)^2 = 674*	*1.088 : (1+10%)^1 = 989*
5. Dobânda la 10 % = 4 x 10 %	*-*	*19*	*41*	*57*	*99*
6.Costul serviciului curent (b)	*272: (1+10 %)^4 = 186*	*272 : (1+10 %)^3 = 204*	*272 : (1+10%)^2 = 225*	*272 : (1+10%)^1 = 247*	*272 (anul curent)*
7.Obligația finală (c)	*272: (1+10 %)^4 = 186*	*544 : (1+10 %)^3 = 409*	*816 : (1+10%)^2 = 674*	*1.088 : (1+10%)^1 = 989*	*1.370 (anul curent și anii anteriori)*

- *proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;*
- *proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă;*
- *proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă; și*
- *proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.*

Remarcă 1. Prin recurs la Reglementările contabile conforme cu directivele europene precizează că în măsura în care cheltuielile de constituire și de dezvoltare nu au fost amortizate complet, este interzisă orice distribuire a profiturilor, dacă suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a profiturilor reportate nu e cel puțin egală cu suma cheltuielilor neamortizate.

Remarcă 2. Cazul cheltuielilor de dezvoltare, recunoscute, conform *IAS 38 „Imobilizări necorporale"*, direct în contul de profit și pierdere la realizare, se înscrie în situația cheltuielilor efectuate pentru a furniza beneficii economice viitoare unei întreprinderi, dar fără ca acest fapt să fie însoțit și de crearea unui activ necorporal sau a unui alt activ care să poată fi recunoscut. Astfel, din prisma acestei abordări, nu constituie active necorporale ci trebuie recunoscute ca și cheltuieli la realizare:

- ✓ cheltuielile cu activitățile inițiale (adică costurile inițiale), cu excepția cazului în care aceste cheltuieli nu sunt incluse în costul unui element de imobilizări corporale în conformitate cu IAS 16. Costurile inițiale pot consta în costurile de înființare cum ar fi costurile legale sau de secretariat generate de înființarea unei persoane juridice, cheltuielile de deschidere a unei noi fabrici sau întreprinderi (adică costurile de preînființare) sau cheltuielile pentru începerea de noi operațiuni sau lansarea de noi produse sau procese (adică costuri de preoperare).
- ✓ cheltuielile cu activitățile de instruire.
- ✓ cheltuielile cu publicitatea și activitățile promoționale.
- ✓ cheltuielile cu mutarea sediului sau reorganizarea unei părți sau a întregii entități.

Paragraful 68 din IAS 38 nu împiedică recunoașterea unei plăți anticipate ca activ atunci când plata pentru livrarea bunurilor sau serviciilor a fost făcută în avans față de livrarea bunurilor și prestarea serviciilor.

Prin recurs la prevederile Reglementărilor Contabile românești conforme cu directivele europene se reține însă în categoria activelor necorporale și cheltuielile de constituire delimitate ca fiind acelea ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanei juridice (taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței, de publicitate și alte cheltuieli de această natură).

(b) concesiunile primite (francize), brevete, licențe, mărcile comerciale, drepturile si alte active similare (ex. dreptul de autor) aportate, achiziționate sau dobândite pe alte căi.

(c) fondul comercial reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o persoană juridică.

(d) alte imobilizări necorporale în cadrul cărora se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale.

Remarcă. În condițiile în care Reglementările contabile conforme cu directivele europene prevăd că structurile enunțate anterior trebuie amortizate, potrivit legii în vigoare se impune observația că: potrivit prevederilor *Legii amortizării nr. 15/1994* în sfera

imobilizărilor necorporale figurează ca poziție distinctă *„cheltuielile cu descoperirea rezervelor de substanțe minerale utile, neconcretizate în mijloace fixe, la zăcămintele puse în exploatare"*.

De asemenea, potrivit Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, imobilizările de natura activelor cu ciclu lung de fabricație (destinate vânzării, cumpărate în vederea realizării de construcții destinate vânzării, active ce își schimbă destinația sau utilizarea, etc) sunt recunoscute în categoria stocurilor.

2. Imobilizările corporale, *denumite și imobilizări materiale sau active fixe tangibile* sunt active nemonetare care au un suport material. Potrivit reglementărilor contabile din România, imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Remarcă: În contabilitatea anglo-saxonă în categoria imobilizărilor corporale se include și delimitează ca structură distinctă resursele naturale achiziționate spre a fi exploatate (ex.: minele pentru minereuri, terenurile petroliere, pădurile pentru cherestea).

3. Imobilizările financiare delimitează investițiile financiare pe termen lung, inclusiv creanțele atașate.

În PCG, implicit în bilanțul contabil, reglementările contabile conforme cu directivele europene delimitează următoarele categorii de imobilizări financiare:

a) Acțiuni deținute la entitățile afiliate – reprezintă drepturi sub forma de acțiuni și alte titluri cu venit variabil deținute de o entitate în capitalul altor societati, a caror detinere pe o perioada îndelungata este considerata utila acesteia. Acțiunile deținute la entitățile afiliate pot fi deținute în cadrul grupului (societatea mama și filiale) și în afara grupului, în condițiile în care se exercita, după caz, un control exclusive sau comun, respectiv o influenta notabila.

Controlul exclusiv înseamnă puterea de a dirija politicile financiare și operaționale ale unei întreprinderi pentru a obține beneficiile economice din activitatea acesteia.

Controlul concomitent presupune existent a pentru o filiala a mai multor societati mama. Societatile mama dirijează, prin deciziile luate prin consens, toate politicile operaționale și financiare ale întreprinderii fiice.

Influenta notabila sau semnificativă este presupusă, fara proba contrarie, atunci când entitatea mama deține , direct sau indirect, 20 % sau mai mult din drepturile de vot ale întreprinderii fiice. În aceste condiții întreprinderea mamă poate să recomande întreprinderii fiice o anumita modalitate pentru realizarea activităților sale, dar nu poate să impună acesteia.

Entitățile afiliate sunt entitățile în care societatea mama:

- deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților;
- este asociat sau acționar al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere ale entității în cauză (filiala), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar precedent și pana în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot;

Diversitatea în structurile de active imobilizate impune alegerea **unității sau elementului de evidență a acestora.** Acest element reprezintă un activ imobilizat care luat independent și în totalitatea să îndeplinește o funcție distinctă în activitatea destinată. După caz aceste entități sau elemente de evidență se pot concretizează în:

• *pentru imobilizările corporale: fiecare imobilizare corporală luată în totalitatea și independența să. Exemplu: o clădire cu toate accesoriile (instalații de încălzire, sanitare, etc.), sau pentru utilaje fiecare utilaj în parte.*

• *pentru cheltuielile de constituire sau cele de dezvoltare, fiecare categorie de cheltuieli delimitată în funcție de natura să.*

• *pentru titlurile financiare, fiecare portofoliu deținut la o societate.*

IAS 16 „Imobilizări corporale" prevede și posibilitatea tratării ca imobilizări corporale distincte a unor componente (exemplu: în cazul avioanelor, scaunele și tapițeria pot fi tratate ca elemente distincte).

Pentru organizarea contabilității curente, inclusiv prezentarea în situațiile financiare imobilizările corporale sunt clasificate pe grupe (în România) și pe clase (IAS 16). Astfel prin H.G. 964/1998 a fost adoptată clasificarea imobilizărilor corporale utilizate în economie și duratele normale de funcționare. Imobilizările corporale cuprinse în catalogul amintit sunt clasificate în general pe grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele și în familii.

În *IAS 16 „Imobilizări corporale"*, cu titlu de recomandare sunt delimitate următoarele clase: *terenuri, terenuri și clădiri, mașini și echipamente, nave, aeronave, automobile, mobilier, instalații, piese de schimb și asamblare, și echipamente de birotică.*

Față de cele de mai sus se prezintă următoarele idei extrase din *Reglementările contabile conforme cu directivele europene* :

• imobilizările corporale cuprind terenuri și amenajări de terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantatii, mobilier, aparatura birotica, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

• contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele.

În ceea ce privește celelalte imobilizări corporale contabilitatea sintetică se ține pe categorii, iar contabilitatea analitică se ține pe fiecare obiect de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcție distinctă. De asemenea, în cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs.

Remarcă: Așa cum prevede *IAS nr. 16 „Imobilizări corporale"* raționamentul profesional trebuie utilizat și la luarea deciziei referitoare la necesitatea înregistrării imobilizărilor corporale în categorii separate sau într-o singură categorie comună. De exemplu, ar putea fi potrivită înregistrarea însumată a elementelor individuale nesemnificative, cum ar fi matrițele, instrumentele și ștanțele. Totodată, acolo unde un activ poate fi asimilat cu un întreg, dar componentele lui pot avea durate de viață diferite, costuri separate vor fi alocate acestor componente și vor fi aplicate rate de amortizare diferite. **Acest tratament recunoaște realitatea economică a modului de consum al multor**

active. De exemplu, un avion și motoarele sale trebuie să fie tratate ca active amortizabile separate dacă au durate utile de viață diferite.

3.2. Analiza și funcționarea conturilor de imobilizări

Evidența existenței și mișcării activelor imobilizate se realizează prin conturile ce formează conținutul **clasei a 2-a** din **Planul de conturi general,** denumită **„Conturi de imobilizări"** divizate astfel:

20 IMOBILIZĂRI NECOPORALE

201. Cheltuieli de constituire

203. Cheltuieli de dezvoltare

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și active similare

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv

2075. Fond comercial negativ

208. Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri și amenajări de terenuri

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

212. Construcții

213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații

2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)

2132. Aparate și instalații de măsurare, control și reglare

2133. Mijloace de transport

2134. Animale și plantații

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE

223. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare

224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuție

232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

233. Imobilizări necorporale în curs de execuție

234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate

263. Interese de participare

265. Alte titluri imobilizate

267. Creanțe imobilizate

2671. Sume datorate de entitățile afiliate

2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate

2673. Creanţe legate de interesele de participare
2674. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung
2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2678. Alte creanţe imobilizate
2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate

269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate
2692. Vărsăminte de efectuat pentru interesele de participare
2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare

28. AMORTIZĂRI PRIVÎND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale

2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare
2807. Amortizarea fondului comercial
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale

281. Amortizări privind imobilizările corporale

2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
2812. Amortizarea construcţiilor
2813. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor, şi plantaţiilor
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOAREA A IMOBILIZĂRILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielile de dezvoltare
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare
2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale

291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri
2912. Ajustări pentru deprecierea construcţiilor
2913. Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale

293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie

2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie
2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate

2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate

Sunt conturi de bilanţ sau situaţii (inventar); ca modele de evidenţă şi calcul ele furnizează informaţia de cunoaştere şi control gestionar asupra poziţiei financiare. Prin soldul lor debitor asigură informaţie de completarea bilanţului.

Înregistrând valori economice componente ale activului, conturile din această clasă au o funcţie contabilă de activ. În **debitul** acestor conturi se înregistrează cheltuielile „active" în cazul imobilizărilor necorporale, Intrările de bunuri imobile în cazul imobilizărilor corporale, valoarea titlurilor de valoare înveştite în capitalul altor întreprinderi, depozitele şi cauţiunile vărsate, respectiv creanţele imobilizate în cazul imobilizărilor financiare. În **creditul** conturilor se reflectă cheltuielile amortizate integral, în cazul unor imobilizări necorporale, exemplu amortizarea cheltuielilor de constituire din primele de emisiune, ieşirile de imobilizări prin scoaterea din activitate sau cedare în cazul celorlalte imobilizări. **Soldul debitor** evidenţiază activele imobilizate aflate în inventarul entităţii.

În categoria conturilor de active imobilizate sunt incluse şi conturile de amortizări privind imobilizările şi ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoarea a imobilizărilor.

Conturile de amortizări, reunite în grupă **28 „Amortizări privind imobilizările"** au funcţie contabilă de datorii. În **creditul** conturilor se înregistrează amortizarea transferată asupra cheltuielilor, iar în **debit,** amortizarea aferentă imobilizărilor vândute sau scoase din activ. **Soldul creditor** al conturilor reprezintă amortizarea calculată asupra activelor imobilizate.

Amortizarea aferentă imobilizărilor se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii şi obiecte de evidenţă ale activelor imobilizate

Ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoarea a imobilizărilor sunt evidenţiate prin conturile încadrate în grupă **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoarea a imobilizărilor".** Sunt conturi de datorii, se **creditează** la constituirea ajustărilor pe seama cheltuielilor, la închiderea exerciţiului, cu ocazia inventarierii. Se **debitează** cu reluarea, prin diminuare sau anulare a ajustărilor la închiderea fiecărui exerciţiu sau la ieşirea din entitate a imobilizărilor. Soldul creditor al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor aferente activelor imobilizate.

3.3. Recunoaşterea iniţială şi evaluarea contabilă a imobilizărilor

3.3.1. Recunoaşterea şi evaluarea iniţială

Recunoaşterea iniţială a unei imobilizări este condiţionată de evaluarea credibilă a costului acesteia. Ulterior acestui moment necesitatea evaluării contabile intervine şi în următoarele momente: „la inventariere", „la închiderea exerciţiului" şi „la data ieşirii din entitate".

Costul unui element de imobilizări corporale va fi recunoscut ca activ dacă, şi numai dacă:

a) **este posibilă generarea către entitate de beneficii economice viitoare aferente activului; şi**

b) **costul activului poate fi evaluat în mod credibil.**

Câteva nuanţe privind imobilizările corporale (preluate din IAS 16 „Imobilizări corporale"):

- piesele de schimb şi echipamentul de service sunt, în general, înregistrate ca stocuri şi recunoscute în profit sau pierdere atunci când sunt consumate. Totuşi, piesele de schimb şi echipamentul permanent sunt considerate imobilizări corporale când o entitate preconizează să le utilizeze mai mult de o perioadă. În mod similar, dacă piesele de schimb şi echipamentul de service pot fi utilizate numai în legătură cu un element de imobilizări corporale, ele sunt contabilizate ca imobilizări corporale.
- standardul IAS 16 descrie unitatea de măsură pentru recunoaştere astfel: se cere raţionamentul profesional în aplicarea criteriilor de recunoaştere pentru circumstanţele specifice ale unei entităţi. Ar putea fi adecvat să se adune toate elementele nesemnificative individual, cum ar fi prototiporile, uneltele şi ştanţele, şi să se aplice criteriile de adunare a valorii.
- o entitate evaluează conform principiului recunoaşterii toate costurile imobilizărilor sale corporale atunci când apar. Aceste costuri includ costurile iniţiale pentru achiziţionarea sau construcţia unor elemente de imobilizări corporale, precum şi costurile care apar ulterior pentru adăugarea, înlocuirea sau întreţinerea acestora.

Evaluarea iniţială sau evaluarea la intrare se întemeiază pe **costul istoric** calculat pe baza documentelor justificative, cost care capătă statutul de valoare contabilă de intrare sau valoare la prima înregistrare sau valoare contabilă.

În mod concret valoarea contabilă de intrare se identifică în cazul imobilizărilor cu:

– *costul de achiziţie,* pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

– *costul de producţie,* pentru bunurile produse în entitate;

– *valoarea de aport* stabilită în urma evaluării, pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;

– *valoarea justă* pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit.

Prin **valoare justă** se înţelege suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii, cu preţul determinat obiectiv.

Conform *IAS 16 „Imobilizări corporale"*, **costul** unei imobilizări achiziţionate este alcătuit astfel:

** preţul de cumpărare;*

+ taxe vamale şi alte taxe nedeductibile;

+ orice costuri direct atribuibile aducerii activului la locaţia şi condiţia necesare pentru utilizarea acestuia (cu titlu de exemplu), respectiv:

- *costul de amenajare a amplasamentului;*
- *costuri iniţiale de livrare şi manipulare;*
- *costuri de instalare şi asamblare;*
- *onorariile arhitecţilor, inginerilor şi avocaţilor;*
- *costurile cu beneficiile angajaţilor care rezultă direct din achiziţia activului;*
- *costuri de testare a funcţionării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la locul şi la condiţia de funcţionare;*

+ costuri de demontare şi mutare a activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului, ca o consecinţă a utilizării activului pe o anumită perioadă în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în acea perioadă; aceste costuri sunt evaluate în conformitate cu IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente";

+ costurile îndatorării, ca tratament contabil alternativ, aferente împrumuturilor de finanţare a achiziţiei (IAS 23 „Costurile îndatorării");

– Reducerile comerciale primite

= Cost de achiziţie

În ceea ce priveşte **costul de producţie,** acesta se bazează pe următoarea formulă:

** costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, delimitate în mod direct pe obiectul de investiţie;*

+ costurile de prelucrare directe (exemplu: manopera directă);

+ costurile indirecte de producţie (costurile privind regia de fabricaţie), imputate în mod raţional

+ costurile îndatorării în cazul opţiunii pentru tratamentul alternativ al acestora;

+ costul cantităţilor anormale de deşeuri, muncă sau alte resurse;

+ alte costuri delimitate în mod direct

= Cost de producţie

Ca nuanţări la formula de bază prezentată mai sus *IAS 38 „Imobilizări necorporale"* precizează că următoarele nu sunt componente ale costului mai activ necorporal generat intern:

a) cheltuieli de regie pentru comercializare, administrare sau generale, cu excepţia cazului în care aceste cheltuieli pot fi direct atribuite procesului de pregătire a activului pentru folosinţă;

b) ineficienţele identificate în fazele de început şi pierderile din exploatare iniţiale apărute înainte ca un activ să realizeze performanţa planificată; şi

c) cheltuială cu pregătirea personalului pentru exploatarea activului.

Remarcă 1: Imputarea raţională (normală) a costurilor de regie se bazează pe formula:

$$\textit{Costuri indirecte de producţie sau regia de fabricaţie imputate raţional} = \textit{Costuri de regie variabile, angajate, repartizate asupra activului} + \textit{Costuri de regie fixe} \times \frac{\textit{Nivel efectiv de producţie}}{\textit{Nivel real de producţie}}$$

În ceea ce priveşte cheltuielile generale de administraţie acestea sunt incluse în costul de achiziţie numai în măsura în care pot fi delimitate şi imputate în mod direct achiziţionării activului sau punerii în funcţiune a acestuia.

Remarcă 2: Costul de producţie sau costul de achiziţie reprezintă la momentul intrării o valoare justă (valoare potrivită, valoare reală şi fidelă). Ulterior însă costul istoric, implicit valoarea contabilă devine înşelător ca urmare a variaţiei preţurilor şi a puterii de cumpărare a monedei.

Faţă de evaluarea de mai sus mai intervin unele cazuri particulare cum sunt:

a) titlurile financiare sunt evaluate la costul de achiziţie de pe piaţa financiară (de capital) sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora. Costurile de tranzacţionare (exemplu: comisioane de intermediere) sunt incluse sau nu în costul de achiziţie. Reglementările contabile din România nu formalizează o asemenea situaţie. În schimb IAS 39 prevede că în cazul activelor financiare care nu sunt recunoscute la valoarea

justă în contul de profit și pierdere , în costul de achiziție sunt incluse și cheltuielile de tranzacție care sunt atribuite în mod direct achiziției sau emiterii activului financiar.

b) creanțele imobilizate sunt evaluate la valoarea nominală egală cu valoarea corespunzătoare lichidităților de încasat.

c) în cazul activelor subvenționate din subvenții guvernamentale valoarea subvenției poate diminua valoarea contabilă inițială sau de intrare a activului.

Remarcă 3: Un element de imobilizare poate fi achiziționat prin schimbul total sau parțial cu un alt element. Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă numai dacă:

- tranzacția de schimb nu este de natură comercială sau
- nici valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat nu se pot evalua credibil.

Elementul achiziționat este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate să derecunoască imediat activul cedat. Dacă elementul primit nu este evaluat la valoarea justă, costul sau este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

3.3.2. Costurile ulterioare

Cheltuielile ulterioare aferente unui activ imobilizat sunt recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. Totuși, standardele și reglementările contabile împart cheltuielile ulterioare, în raport de efectul lor, în:

– cheltuieli cu investițiile ulterioare sau cheltuieli privind modernizarea investiției inițiale; și

– cheltuieli cu reparațiile și întreținerile privind activele imobilizate.

Cheltuielile cu modernizarea sunt recunoscute ca o componentă care mărește valoarea contabilă inițială. Pentru a fi astfel recunoscute acestea trebuie să contribuie efectiv la creșterea performanțelor sau randamentului activului imobilizat, concretizat în:

– modificarea unei imobilizări corporale care să contribuie la extinderea duratei sale utile de viață;

– modernizarea componentelor imobilizării corporale care să contribuie la îmbunătățirea calității producției;

– adoptarea unor procese de producție care să contribuie la reducerea substanțială a costurilor de producție.

Așadar, aceste cheltuieli trebuie să fie adăugate la valoarea contabilă netă a activului numai în cazul în care îmbunătățește performanțele respectivului activ în plus față de parametrii de funcționare stabiliți inițial, **rezultând astfel beneficii economice viitoare suplimentare față de cele evaluate inițial.**

Cheltuielile cu reparațiile și întreținerile nu se adaugă la valoarea contabilă inițială. Ele sunt tratate în categoria costurilor perioadei, fiind imputate direct rezultatului exercițiului financiar.

Unele componente ale elementelor de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate. De exemplu, un furnal poate necesita recăptușirea după un număr de ore de utilizare specificat, sau interiorului unui avion, cum ar fi scaunele și galeriile, poate necesita înlocuirea de mai multe ori în timpul vieții avionului.

O entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite într-un astfel de element când acel cost apare, dacă sunt întrunite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a acelor părți înlocuite este derecunoscută în

conformitate cu prevederile de derecunoaștere, fără să se țină seama dacă partea înlocuită a fost amortizată separat. Dacă valoarea contabilă a părții înlocuite nu poate fi determinată, se poate utiliza costul înlocuirii ca o indicație a valorii costului părții înlocuite la momentul achiziționării sau construcției

Remarcă: IAS 16 *„Imobilizări corporale"* nuanțează problema recunoașterii cheltuielilor ulterioare după cum urmează. *„Conform principiului recunoașterii, o entitate nu recunoaște la valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Mai degrabă aceste costuri sunt recunoscute în profit sau pierdere odată ce apar. Costurile întreținerii zilnice sunt în primul rând costurile de lucru și de consumabile și pot include costul componentelor mici. Scopul acestor cheltuieli este adesea descris ca fiind pentru „ reparațiile și întreținerea" elementului de imobilizări corporale.*

Unele componente ale elementelor de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate. De exemplu, un furnal poate necesita recăptușirea după un număr de ore de utilizare specificat, sau interiorul unui avion, cum ar fi scaunele sau galeriile, poate necesita înlocuirea de mai multe ori în timpul vieții avionului. Elementele de imobilizări corporale pot fi achiziționate și pentru a se apela mai rar la înlocuire, cum ar fi înlocuirea pereților interiori ai unei clădiri, sau la efectuarea unei înlocuiri nerecurente. Conform principiului recunoașterii, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite într-un astfel de element când acel cost apare, dacă sunt întrunite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a acelor părți înlocuite este derecunoscută în conformitate cu prevederile de derecunoaștere.

O condiție de continuare a operării unui element de imobilizări corporale (de exemplu un avion) poate fi efectuarea de inspecții generale regulate pentru depistarea defecțiunilor, fără să se țină seama care sunt părțile înlocuite. Când are loc fiecare inspecție generală, costul acesteia este recunoscut în valoare contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (distinct de părțile fizice) este derecunoscută. Acest lucru are loc fără a se ține seama dacă costul inspecției anterioare a fost identificat sau nu în tranzacția în care elementul a fost achiziționat sau construit. Dacă este necesar costul estimat al unei inspecții similare viitoare poate fi utilizat ca o indicație a ceea ce a însemnat costul componentei inspecției existente atunci când elementul a fost achiziționat sau construit."

3.3.3. Evaluarea ulterioară

Pentru evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale o entitate poate alege unul din următoarele modele: modelul de determinare a costului sau modelul de reevaluare particularizate în funcție de tipul imobilizării: necorporale, corporale sau financiare. În cele ce urmează se prezintă cele două tratamente folosite în evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale, pentru imobilizările necorporale și financiare urmând a se prezenta particularitățile.

Remarcă. Prin recurs la Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aceste prevederile similare modelelor amintite mai sus, sunt circumscrise regulilor generale de evaluare, respectiv regulilor de evaluare alternative.

Model de determinare a costului. Potrivit acestui model o imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea netă contabilă, calculată pe baza relației:

- *costul sau*
- *– orice amortizare acumulată*

– *orice pierderi acumulate din depreciere*

= ***valoarea contabilă.***

Remarcă. În terminologia standardelor internaționale de contabilitate nu se folosește sintagma de valoare netă, înțelesul său fiind redat de sintagma „valoare contabilă".

Prin aplicarea modelului bazat pe cost, activul este înregistrat la cost din care se scade orice amortizare acumulată. Însă se subliniază necesitatea deducerii eventualelor ajustări pentru deprecieri pentru a reduce valoarea unui activ la **valoarea recuperabilă.**

Pot apărea situații în care după recunoașterea inițială, valoarea contabilă a unui activ să nu fie recuperată din punct de vedere economic din activitatea economică viitoare. Astfel, deși producția viitoare poate fi realizată din punct de vedere tehnic, ar putea fi necesară limitarea producției din motive comerciale, iar aceasta ar putea fi, în acest caz, insuficientă pentru recuperarea în viitor a valorii curente înregistrate. În aceste circumstanțe *IAS 16 „Imobilizări corporale"* și *IAS 36 „Deprecierea activelor"* cer ca reducerea valorii contabile înregistrate până la valoarea recuperabilă să fie înregistrată imediat ca o cheltuială în contul de profit și pierdere (pierderi din depreciere).

În aceste condiții, pierderea din depreciere se determină ca diferență între valoarea contabilă și valoarea recuperabilă, unde:

• **Valoarea recuperabilă a unui activ** este valoarea cea mai mare dintre valoarea justă din care se scad costurile necesare vânzării și valoarea de utilizare.

• **Valoarea de utilizare** este valoarea actualizată a fluxurilor de numerar ce se preconizează a se obține în urma folosirii activului respectiv și din vânzarea lui la sfârșitul perioadei lui de viață utile.

Modelul de reevaluare se bazează pe **valoarea reevaluată** care substituie valoarea contabilă inițială. Valoarea reevaluată este valoarea justă la data reevaluării minus orice amortizare acumulată ulterior și orice pierderi acumulate din depreciere. Astfel, valoarea reevaluată este o valoare bazată pe prețul de piață. În cazul imobilizărilor corporale deosebite (unicate) a căror valoare nu se poate estima în funcție de prețul de piață, pentru estimarea valorii juste se utilizează abordări pe bază de venit sau de cost de înlocuire a deprecierii.

Așa cum s-a arătat în capitolul II obiectul retratării la recvaluare îl poate constitui valoarea contabilă inițială (brută) sau valoarea contabilă ulterioară (netă). În mod corespunzător se folosesc două metode de contabilizare care au fost prezentate în capitolul II.

Remarcă 1: Cele două tratamente privind evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale, descrise de **IAS 16** și **IAS 36** sunt similare cu cele pe care **IAS 38** și **IAS 36** le prescriu pentru evaluarea ulterioară a imobilizărilor necorporale. Însă reglementările contabile românești (atât cele armonizate cu Directiva a IV-a CEE și cu IAS, cât și cele simplificate) au reținut pentru evaluarea ulterioară a imobilizărilor necorporale, din motive de conformitate cu Directiva a IV-a a CE, doar modelul de determinare a costului, nepermițând reevaluarea imobilizărilor necorporale.

Remarcă 2: Prin recurs la **IAS 16** *„Imobilizări corporale"* și **IAS 40,** *„Investiții imobiliare"* tratamentul contabil, al terenurilor și clădirilor diferă în funcție de destinația acestora. Astfel aceste proprietăți imobiliare se diferențiază în:

● *proprietăți imobiliare utilizate de posesor* – sunt proprietățile deținute (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizate în producția de bunuri, prestarea de servicii sau în scopuri administrative.

● *Investiții imobiliare* – sunt proprietăți imobiliare deținute mai degrabă în scopul închirierii sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele, decât pentru:

a) a fi utilizate în producția de bunuri, prestarea de servicii sau în scopuri administrative; sau

b) a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității.

În ceea ce privește evaluarea inițială a *Investițiilor imobiliare*, aceasta respectă regulile enunțate anterior conform **IAS 16**. Însă în evaluarea ulterioară, conform IAS 40 o întreprindere poate să aleagă fie **modelul bazat pe valoarea** justă, fie modelul bazat pe **cost.**

Modelul bazat pe cost este identic cu modelul de bază prezentat anterior, conform cu IAS 16 „Imobilizări corporale".

Modelul bazat pe valoarea justă impune evaluarea ulterioară a investițiilor imobiliare la valoarea justă, orice câștig sau pierdere apărută în urma unei modificări a valorii juste fiind inclusă în profitul net sau pierderea netă a perioadei în care apare.

Acceptarea ca model alternativ a modelului bazat pe valoarea justă este considerată de către Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate drept un pas evolutiv înainte, aceasta în ciuda numeroaselor controverse relative la aplicarea acestuia, mai ales în lipsă unor piețe imobiliare suficient de mature pentru a permite funcționarea satisfăcătoare a unui astfel de model, aspect care ar conduce la o volatilitate prea mare a conturi de profit și pierdere. Totuși modelul este considerat unul alternativ, permițând, celor care întocmesc și utilizează situațiile financiare să câștige o experiență practică în ceea ce privește lucrul cu modelul bazat pe valoarea justă și oferind timp anumitor piețe imobiliare să ajungă la o maturitate mai mare.

Remarcă 3: Conform reglementărilor contabile din România, evaluarea ulterioară a imobilizărilor financiare se face la valoarea contabilă mai puțin ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare acumulate. De asemenea, în aceleași reglementări există prevederea potrivit căreia entitățile pot evalua în situațiile financiare consolidate, instrumentele financiare la valoarea justă. Instrumentele financiare derivate se evaluează la valoarea justă atât în situațiile financiare anuale individuale, cât și în situațiile financiare anuale consolidate.

3.4. Contabilitatea tranzacțiilor și evenimentelor privind imobilizările corporale

3.4.1. Tranzacții și evenimente privind intrarea imobilizărilor corporale

La nivelul unei întreprinderi intrarea imobilizărilor necorporale și corporale se poate realiza prin *aporturile în natură ale proprietarilor, achiziție cu titlu oneros, construcție și producție proprie, obținere cu titlu gratuit prin donație sau plusuri la inventar, precum și prin asociere, fuziune sau achiziție de întreprinderi.* De asemenea sunt tratate în regim de Intrări cheltuielile cu modernizarea imobilizărilor corporale și investițiile efectuate de chiriași la imobilizările corporale luate cu chirie.

În continuare sunt prezentate înregistrările proprii Intrărilor de imobilizări corporale. Nu sunt prezentate operațiile privind aporturile în natură, deoarece ele au fost redate la contabilitatea operațiilor specifice capitalului.

1. În cazul Intrării prin achiziție cu titlu oneros, documentul justificativ este *„factură"* care consemnează toate elementele de detaliu privind casa de origine al

imobilizărilor. Totodată se întocmește *procesul-verbal* corespunzător naturii și destinației activului imobilizat, care sunt:

a) procesul-verbal de recepție, pentru imobilizările corporale independente care nu necesită montaj și nici probe tehnologice (utilaje pentru intervenție, unelte, accesorii de producție, mijloace de transport auto, animale etc.);

b) procesul-verbal de recepție provizorie, în cazul utilajelor care necesită montaj, precum și clădirile și construcțiile speciale care nu deservesc procese tehnologice;

c) procesul-verbal de punere în funcțiune, pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj, precum și clădirile și construcțiile speciale care deservesc procese tehnologice;

d) procesul-verbal de constatare finală, pentru sondele de injecție, precum și sondele provenite din lucrările geologice care au dat rezultate.

Pe baza facturii și documentelor complementare prezentate mai sus se face înregistrarea:

20 și 21	=	404
Imobilizări necorporale și corporale (pentru costul de achiziție)		Furnizori de imobilizări (pentru costul de achiziție plus TVA de dedus)
4426		
TVA – deductibilă		

Exemplu: *Factură nr. 15 din 10.01.N pentru un utilaj: Furnizor „FAUR" S.A. București:*

valoarea la preț de cumpărare	*1.000 lei*
+ cheltuieli de transport facturate de furnizori	*100 lei*
TVA – deductibilă 19%	*209 lei*
Total factură:	***1.309 lei***
– avans acordat	*400 lei*
– TVA la avans	*76 lei*
Valoare netă de plată:	***833 lei***

a) înregistrarea avansului acordat, pe baza cecului bancar,

400 lei	*232*	=	*512*	*476 lei*
	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale		*Conturi curente la bănci*	
76 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

b) recepția utilajului intrat în patrimoniul întreprinderii „MARTÍN", S.A.,

1.100 lei	*2131*	=	*404*	*1.309 lei*
	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		*Furnizori de imobilizări*	
209 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

c) achitarea furnizorului, cu reținerea avansului acordat pe bază de cec bancar,

1.309 lei	*404*	=	*232*	*400 lei*
	Furnizori de imobilizări		*Avansuri acordate pentru imobilizări corporale*	
			4426	*76 lei*
			TVA – deductibilă	
			512	
			Conturi curente la bănci	*833 lei*

Se precizează că, în cazul în care s-a produs intrarea constatată prin recepție dar fără punere în funcțiune, în locul contului 2131 se va folosi contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție", urmând ca la punerea în funcțiune să se efectueze înregistrarea:

2131	=	231
Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		Imobilizări corporale în curs de execuție

2. Pentru imobilizările necorporale și corporale obținute din producție proprie, înregistrarea efectuată pe baza *bonului de predare și a procesului – verbal de recepție* corespunzător pentru costul de producție este:

20, 21, 23	=	72
Imobilizări necorporale, corporale și imobilizări în curs de execuție		Venituri din producția de imobilizări

Calculul costului de producție reprezintă o problemă rezolvată prin contabilitatea de gestiune. La nivelul acesteia sunt delimitate și alocate cheltuielile componente ale costului de producție al imobilizărilor realizate prin producție sau construcții proprii.

Exemplu. *Întreprinderea realizează în regie o clădire în condițiile presupuse:*

a) ● *cheltuieli înregistrate în contabilitatea financiară*

+ materii prime	*250 lei*
+ salarii	*100.000 lei*
+ amortizări	*150.000 lei*
+ dobânzi la credite de finanțare a investiției	*50.000 lei*
= TOTAL	***550.000 lei***

b) ● *costul de producție calculat în contabilitatea de gestiune se prezintă astfel:*

+ cheltuieli cu materii prime	*250.000 lei*
+ salarii directe	*80.000 lei*
= Total costuri directe	***330.000 lei***
+ cheltuieli indirecte repartizate	*130.000 lei*
+ dobânzi capitalizate	*50.000 lei*
= Total cost de producție	***510.000 lei***
+ cheltuieli generale de administrație (costul perioadei)	*40.000 lei*
= Total cost complet	***550.000 lei***

Cheltuielile efectuate cu producția de active imobilizate se contabilizează pe naturi cu ajutorul conturilor din clasa **6 „Conturile de cheltuieli"** pe măsura angajării lor. La închiderea exercițiului financiar, cheltuielile sunt decontate asupra contului de rezultate.

Din punct de vedere fiscal, producția de imobilizări constituie o livrare a întreprinderii pentru sine și, în principiu, este pasibilă de TVA. Exigibilitatea și deductibilitatea TVA se înregistrează cu ocazia primei utilizări a bunului. Se arată că este asimilată cu livrările de bunuri și servicii, preluarea de către agentul serviciului a unor bunuri pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit.

Înregistrarea TVA exigibilă și deductibilă se face prin formula contabilă:

4426	=	4427
TVA – deductibilă		TVA – colectată

Remarcă. TVA poate fi deductibilă 100% sau într-o anumită proporție, de exemplu 80%. Partea nedeductibilă se include în costul activului imobilizat, fiind înregistrată:

20 sau 21	=	4426
Imobilizări necorporale și corporale		TVA – deductibilă

În reglementările fiscale și contabile din țara noastră nu este agreată o asemenea soluție. Reflectarea operațiilor în contabilitatea financiară se prezintă astfel:

a) constatarea cheltuielilor,

25.000 lei	*601*	=	*301*	*250.000 lei*
	Cheltuieli cu materii prime		*Materii prime*	
100.000 lei	*641*	=	*421*	*100.000 lei*
	Cheltuieli cu salariile personalului		*Personal-remunerații datorate*	
150.000 lei	*681*	=	*281*	*150.000 lei*

	Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere		*Amortizări privind imobilizările corporale*	
50.000 lei	*212*	=	*1682*	*50.000 lei*
	Construcții		*Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung*	

b) recepția și punerea în funcțiune a clădirii, la cost de producție,

510.000 lei	*212*	=	*722*	*510.000 lei*
	Construcții		*Venituri din producția de imobilizări corporale*	

Problema care se ridică este cea a **investițiilor în curs, al căror proces continuă în exercițiul următor.** Lucrările executate în cursul exercițiului, recepționate la închiderea exercițiului, fără ca investiția să fie terminată, sunt înregistrate prin formula:

23	=	72
Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări		Venituri din producția de imobilizări
		(dacă sunt executate în regie)
		404
		Furnizori de imobilizări
		(dacă sunt executate în regie)

Aceeași înregistrare se efectuează în exercițiul următor pentru continuarea procesului investițional.

La recepția investițiilor terminate și treoute în categoria imobilizărilor puse în funcțiune se face înregistrarea:

20 sau 21	=	23
Imobilizări necorporale și corporale		Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări

Pentru studiu se poate reține și înregistrarea de tipul,

20 sau 21	=	23
Imobilizări necorporale și corporale		Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări (pentru lucrările executate în exercițiile anterioare)
		72
		Venituri din producția de imobilizări
		sau 404
		Furnizori de imobilizări (pentru lucrările executate în exercițiul curent când s-a terminat investiția)

Remarcă. Pentru contabilitatea imobilizărilor prin achiziție sau producție proprie se poate folosi și varianta în care în toate cazurile Intrările să tranziteze, în prealabil, prin conturile din grupă 23 **„Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări"**. După părerea noastră, o asemenea soluție are argumentația să. Astfel, probabilitatea de a stabili cu exactitate de la început în ce măsură se termină și pune în funcțiune obiectivul de Investiții până la închiderea exercițiului nu se validează în toate cazurile. De asemenea, folosirea conturilor din grupă 23 **„Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări"** răspunde la cerința: *„înainte ca imobilizarea să fie terminată și pusă în funcțiune, nici o amortizare nu este calculată în principiu"*. De asemenea, prin folosirea conturilor de imobilizări în curs se asigură transparența informației privind amortizarea imobilizărilor și recalcularea TVA de dedus la expirarea primului an de funcționare pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe, materiilor prime, altor bunuri și servicii achiziționate înainte de punerea în funcțiune a unui obiectiv de Investiții.

Remarcă cu titlu de informare: Ridicând problema folosirii conturilor **23 „Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări"**, este nevoie să se acorde o mare

atenție și la Investițiile executate în antrepriză, dar mai ales la utilajul care necesită montaj, al căror proces nu se termină până la închiderea exercițiului financiar. În aceeași categorie se înscrie și înregistrarea în contabilitate a Investițiilor (capacităților) puse în funcțiune, total sau parțial cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale. Tipurile de înregistrări opozabile în acest caz sunt:

a) înregistrarea investiției (capacității) puse în funcțiune,

231	=	722
Imobilizări corporale în curs de execuție, analitic „Imobilizări corporale fără forme de înregistrare"		Venituri din producția de imobilizări corporale

b) amortizarea investiției fără forme de înregistrare,

6871	=	281
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizări privind imobilizările corporale, analitic „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare"

c) înregistrarea Investițiilor terminate și trecute în categoria imobilizărilor corporale,

2131	=	231
Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		Imobilizări corporale în curs de execuție, analitic „Imobilizări corporale fără forme de înregistrare"

Totodată se efectuează înregistrarea,

281	=	281
Amortizările privind imobilizările corporale, analitic „Amortizarea imobilizărilor corporale fără forme de înregistrare"		Amortizări privind imobilizările corporale

3. Intrările de imobilizări prin aport în natură, pe baza *procesului-verbal de recepție,* se înregistrează la valoarea de aport:

20 sau 21	=	1012
Imobilizări necorporale și corporale		Capital subscris vărsat
(valoarea de aport)		*(valoare nominală)*
		1043
		Prime de aport
		(prima de aport)

4. Intrările de imobilizări cu titlu gratuit prin donații sau prin plusuri de inventar înregistrează la valoarea curentă (actuală), pe baza *procesului-verbal de recepție;*

20 sau 21	=	133
Imobilizări necorporale și corporale		Donații pentru investiții
		134
		Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

5. Intrare de imobilizări corporale prin schimb de active.

În versiunea anterioară a *IAS 16 „Imobilizări corporale"* se arăta că dacă (a) un element de imobilizări corporale este achiziționat în schimbul unui activ similar care are o utilizare similară în același fel de activități și care are o valoare justă similară sau (b) un element de imobilizări corporale este vândut în schimbul interesului unei entități față de un activ similar, atunci nu se recunoaște nici un câștig sau nici o pierdere din tranzacție. Costul noului activ este valoarea contabilă a activului cedat (mai degrabă decât valoarea justă a achiziției în cazul noului activ).

Această cerință din versiunea anterioară a *IAS 16 „Imobilizări corporale"* era compatibilă părerilor că:

(a) câștigurile nu ar trebui să fie recunoscute la schimburile de active dacă schimburile nu reprezintă punctul culminant al unui proces de dobândire a câștigurilor

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE
DEPARTAMENTUL

(b) schimburile de active de natură și valoare similară nu reprezintă un eveniment important care să necesite recunoașterea câștigurilor; și

(c) cerința sau permiterea recunoașterii câștigurilor din astfel de schimburi dă posibilitatea entităților să „fabrice" câștiguri prin atribuirea de valori crescute din cauza inflației unor active schimbate dacă activele nu au prețuri pe piață comparabile pe piețele active.

Abordarea descrisă mai sus a ridicat probleme privind modul de identificare a similarității în natură și valoare a activelor schimbate. Consiliul a revizuit acest subiect și a notat părerile că:

(a) conform *Cadrului general*, recunoașterea venitului dintr-un schimb de active nu depinde de faptul că activele nu sunt similare;

(b) venitul nu se câștigă în mod necesar numai la punctul culminant al unui proces de câștig și în unele cazuri este arbitrar să se determine când anume culminează un proces de câștig;

(c) în general, conform ambelor baze de evaluare după recunoaștere care sunt permise de *IAS 16 „Imobilizări corporale"*, recunoașterea câștigurilor nu este amânată dincolo de data la care sunt schimbate activele;

(d) eliminarea evaluării „valorii contabile existente" a imobilizărilor corporale primite în schimbul unor active similare ar mări consecvența evaluării achizițiilor de active.

Consiliul a decis să ceară în *IAS 16 „Imobilizări corporale"* ca toate elementele de imobilizări corporale achiziționate în schimbul unor active nemonetare sau al unei combinații de active monetare și nemonetare ar trebui să fie evaluate la valoarea justă, cu excepția că, dacă tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau valoarea justă a nici unuia dintre activele schimbate nu poate fi determinată credibil, atunci costul activului achiziționat ar trebui să fie evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

Consiliul a inclus testul de „evaluare credibilă" pentru utilizarea valorii juste la evaluarea acestor schimburi, pentru a minimaliza riscul ca entitățile să poată „fabrica" câștiguri prin atribuirea de valori crescute din cauza inflației, unor active schimbate. Luând în considerație proiectul său de convergență a IFRS-urilor cu US GAAP, Consiliul a discutat problema schimbării modului de descriere a unui test de „evaluare credibilă". Consiliul a observat că acest lucru nu este necesar din cauză că este de părere că îndrumările sale și cele conținute în US GAAP au același înțeles.

Consiliul a decis să rețină în *IAS 18 „Venituri"* interzicerea să privind recunoașterea venitului din schimburi sau swap-uri de bunuri sau servicii de natură și valoare similară. Consiliul are pe agenda să un proiect privind recunoașterea veniturilor și nu își propune să facă amendamente semnificative la *IAS 18 „Venituri"* până când acel proiect nu este terminat.

Exemplu 1. *Societatea A cumpără un automobil de la societatea B în schimbul unui echipament al societății A. Valoarea contabilă netă a echipamentului lui A este de 100 u.m. valoarea brută de 180 u.m. Valoarea să justă este de 130 și este echivalentă cu valoarea justă a automobilului primit de la societatea B. Costul automobilului ce trebuie recunoscut în bilanțul societății A este egal cu valoarea justă a echipamentului cedat. Profitul rezultat din tranzacție este recunoscut în contul de profit și pierdere în exercițiul când s-a desfășurat tranzacția.*

Înregistrarea contabilă propusă este:

130 u.m.	*2133*	=	*2131*	*180 u.m.*
	Mijloace de transport		*Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)*	
80 u.m.	*281*		*7583*	*30 u.m.*
	Amortizări privind imobilizările corporale		*Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital*	

Exemplu 2: *Societatea A oferă societății B utilajul U_1 (valoare de intrare = 180 u.m., amortizare acumulată = 80 u.m.), în schimbul utilajului U_2.*

Cele două utilaje au valori juste similare și sunt considerate active similare.

Înregistrarea propusă:

		=	*2131.U_1*	*180 u.m.*
100 u.m.	*2131.U_2*		*Echipamente tehnologice*	
	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		*(mașini, utilaje și instalații de lucru)*	
80 u.m.	*281.U_1*			
	Amortizări privind imobilizările corporale			

Trebuie avută în vedere următoarea situație prevăzută prin IAS 16: *„Valoarea justă a activului primit în schimb poate pune în evidență o depreciere a valorii activului cedat. În acest caz activul cedat, este înregistrat la valoarea ajustată, ca urmare a deprecierii, și această valoare este apoi atribuită noului activ".*

6. Intrări prin emiterea de acțiuni. În cazul în care se emit acțiuni pentru achiziția unei imobilizări corporale imobilizarea achiziționată astfel trebuie înregistrată la valoarea să justă. Acest aspect nu este tratat în **IAS 16** și trebuie considerat ca fiind o emisiune de acțiuni în schimbul unei valori care nu este plătită în numerar.

Deoarece este vorba de o emisiune de acțiuni, trebuie să ne asigurăm că valoarea justă a respectivului activ imobilizat este evaluată obiectiv. **Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale din România** solicită efectuarea unei astfel de evaluări independente a unei imobilizări corporale, înainte de emiterea unor acțiuni pentru achiziționarea acelei imobilizări. Odată stabilită valoarea justă a imobilizării corporale, valoarea primelor de aport poate fi identificată.

De exemplu: *Societatea „Alfa SA" emite 1.000 acțiuni, valoare nominală 50 lei. Acționarul care a subscris aceste acțiuni face un aport sub forma unui mijloc de transport, a cărui valoare justă este de 60.000 lei.*

Valoarea primelor de aport = 60.000 lei – 1000 acțiuni × 50 lei pe acțiune = 10.000 lei

a) Subscrierea celor 1.000 acțiuni × 50.000 = 50.000.000 lei

50.000 lei	*456*	=	*1011*	*50.000 lei*
	Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		*Capital subscris nevărsat*	

b) Înregistrarea aportului reprezentat de mijlocul de transport

60.000 lei	*2133*	=	*456*	
	Mijloace de transport		*Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul*	*50.000 lei*
			1043	*10.000 lei*
			Prime de aport	

și

50.000 lei	*1011*	=	*1012*	*50.000 lei*
	Capital subscris nevărsat		*Capital subscris vărsat*	

3.4.2. Contabilitatea cheltuielilor ulterioare intrării imobilizărilor corporale și recunoscute în costul acestora

Sunt cheltuieli care prin efectul lor mărește valoarea activelor imobilizate. În principiu înregistrările contabile sunt similare cu cele prezente la intrarea imobilizărilor. Ele se diferențiază însă în raport de modalitatea de efectuare a modernizărilor, în regie proprie sau de către terți.

A. Lucrările realizate în regie

1. Colectarea cheltuielilor în contabilitatea financiară

6xx	=	3xx
Conturi de cheltuieli pe naturi		Conturi de stocuri
		4xx
		Conturi de terți
		5xx
		Conturi de trezorerie

2. Recunoașterea costului producției în curs la sfârșitul fiecărei luni

231	=	722
Imobilizări corporale în curs de execuție, analitic		Venituri din producția de imobilizări corporale

Înregistrările anterioare se continuă până în momentul în care se recepționează și se pune în funcțiune activul:

212	=	231
Construcții		Imobilizări corporale în curs de execuție

B. Lucrări de modernizare executate de către terți

1. Colectarea cheltuielilor, conform facturilor primite de la terți:

231	=	404
Imobilizări corporale în curs		Furnizori de imobilizări

2. Recepția și punerea în funcțiune a modernizării la costul de achiziție al acesteia

2131	=	231
Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		Imobilizări corporale în curs de execuție

Valoarea adăugată prin modernizare se amortizează în continuare pe durată rămasă de utilizare a imobilizării modernizate. Nu este exclusă și varianta potrivit căreia se majorează durată utilă de viață a imobilizării modernizate cu până la 10%.

Dacă imobilizarea a fost amortizată complet (s-a consumat întreaga durată normală de funcționare) se procedează la stabilirea unei noi durate normale de funcționare de către comisia tehnică, durată propusă fiind aprobată de Consiliul de Administrație.

O remarcă. În cadrul creșterii valorii prin modernizare se poate înscrie, după părerea noastră, și înlocuirea unei părți majore a unei imobilizări corporale cu o altă parte similară, dar superioară din punct de vedere calitativ.

Exemplu. *Se consideră un echipament, achiziționat pe 01.01.N pentru suma de 600.000 lei și având o durată normală de folosință 5 ani. Echipamentul este reparat după 4 ani prin înlocuirea motorului cu un altul nou de performanță superioară, în valoare de 100.000 lei care lungește durată de folosință cu un an.*

Pentru rezolvare se propune o variantă, preluată din contabilitatea anglo-saxonă, în care costul motorului considerat ca modernizare nu se înregistrează la contul 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)" ci în debitul contului 2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor".

a) Situația în conturi înainte de modernizare se prezintă astfel:

2131	
600.000	

2813	
	480.000

b) înregistrarea modernizării prin înlocuirea motorului, operație executată în regie.

100.000 lei	2813	=	722	100.000 lei
	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor De transport, animalelor și plantațiilor		Venituri din producția de imobilizări corporale	

c) Situația în conturi după modernizare se prezintă astfel:

2131	
600.000	

2813	
100.000	480.000
SC 380.000	

Valoarea netă contabilă rămasă de amortizat = 600.000 – 380.000 = 220.000 lei

d) Anuitatea amortizării pe ultimii doi ani,

220.000 : 2 = 110.000 lei

O asemenea soluție menține activul imobilizat la valoarea contabilă de intrare proprie primei înregistrări.

3.4.3. Contabilitatea cheltuielilor privind reparațiile și întreținerea imobilizărilor corporale. Tratamente contabile discutabile

În raport de modalitatea de efectuare și recuperare din rezultat se disting următoarele înregistrări contabile:

A. Cheltuielile sunt recuperate integral prin rezultatul exercițiului

1. Reparațiile sunt executate în regie

1.1. colectarea cheltuielilor în contabilitatea financiară

6xx	=	3xx
Conturi de cheltuieli pe naturi		Conturi de stocuri
		4xx
		Conturi de terți
		5xx
		Conturi de trezorerie

1.2. recepția reparației pe baza costului de producție calculat în contabilitatea de gestiune.

În contabilitatea din România o asemenea înregistrare nu este recunoscută prin normele contabile. În ipoteza unei asemenea recunoașteri înregistrarea care s-ar impune este:

3xx	=	71x
Lucrări executate și servicii prestate		Venituri din producția de lucrări și servicii

2. Reparațiile sunt executate de către terți. Pe baza facturii și a procesului verbal se efectuează înregistrarea:

611	=	401
		Furnizori
Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile		
4426		
TVA deductibilă		

B. Reparațiile sunt recuperate pe durată mai multor exerciții financiare

1. Reparații executate în regie

1.1. Colectarea cheltuielilor în contabilitatea financiară

6xx	=	3xx
Conturi de cheltuieli pe naturi		Conturi de stocuri
		4xx
		Conturi de terți
		5xx
		Conturi de trezorerie

1.2. Înregistrarea costului de producție al reparației

3xx	=	71x
Lucrări executate și servicii prestate		Venituri din producția de lucrări și servicii

1.3. Stabilirea fracțiunii de recuperat în exercițiile financiare următoare celui în care s-a efectuat reparația

471	=	758	
Cheltuieli înregistrate în avans		Alte venituri din exploatare	

Fracțiunea de recuperat în exercițiile financiare următoare este suma cheltuielilor colectate mai puțin cota aferentă exercițiului curent

1.4. Recuperarea în anii următori a cotei anuale din rezultatul exercițiului

658	=	471	
Alte cheltuieli din exploatare		Cheltuieli înregistrate în avans	

2. *Reparația este executată de terți.*

1. Înregistrarea facturii furnizorului

611	=	401	
Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile		Furnizori	
4426			
TVA deductibilă			

2. Etalarea în timp a cheltuielilor

471	=	611	
Cheltuieli înregistrate în avans		Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	

3. Recuperarea, în anii următori a cotei devenită scadentă

611	=	471	
Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile		Cheltuieli înregistrate în avans	

C. Cazul special al reparațiilor capitale

Pentru unele active este necesar, în afară de întreținerea curentă, a se efectua – cu o periodicitate de câțiva ani – cheltuieli importante pentru reparații capitale și înlocuirea principalelor componente. În acest caz reparațiile capitale sunt tratate ca elemente distincte de imobilizări corporale (exemplu recăptușirile de furnale, înlocuirea tapițeriei și a scaunelor la avioane). Tipurile de înregistrări care intervin în această situație sunt după cum urmează:

a) înregistrarea scoaterii din funcțiune a elementelor înlocuite prin reparare

281	=	212	
Amortizări prin imobilizări corporale		Construcții	

b) înregistrarea elementelor înlocuitoare

(1) executate de către terți

212	=	404	
Construcții		Furnizori de imobilizări	

2. executate în regie

212	=	722	
Construcții		Venituri din producția de imobilizări corporale	

Exemplu: *Se consideră un utilaj pentru care înainte de începerea activității, se înlocuiește o piesă în valoare de 11.000 lei, înlocuire care conduce la creșterea capacității de producție cu 30% și la scăderea consumului de energie cu 20%. Nefiincționând la parametrii inițiali, societatea decide înlocuirea unor piese în valoare de 10.000 lei, cheltuielile cu montarea lor fiind 3.000 lei.*

a) piesele de schimb înlocuite care au ca scop creșterea capacității de producție cu 30% și reducerea consumului cu 10% vor fi recunoscute ca activ, deoarece se așteaptă creșterea beneficiilor viitoare:

11.000 lei	*2131*	=	*404*	*11.000 lei*
	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		*Furnizori de imobilizări*	

b) piesele de schimb care nu îmbunătățesc performanțele inițiale vor fi recunoscute drept cheltuieli:

b1) înregistrarea pieselor de schimb înlocuite:

10.000 lei	*6024*	=	*3024*	*10.000 lei*
	Cheltuieli privind piesele de schimb		*Piese de schimb*	

b2) înregistrarea cheltuielilor cu montajul pieselor de schimb:

3.000 lei	*628*	=	*401*	*3.000 lei*
	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți		*Furnizori*	

3.5. Contabilitatea operațiilor privind amortizarea imobilizărilor corporale

3.5.1. Definire și delimitare

Amortizarea reprezintă alocarea valorii amortizabile a unei imobilizări pe durată ei de utilizare previzionată. Față de această interpretare generală, **există numeroase concepții privind amortizarea.** Pentru contabilitate reprezintă interes următoarele trei:

a) amortizarea ca proces de corecție a valorii imobilizărilor. Amortizarea este constatarea contabilă a pierderii de valoare suferită de către activele imobilizate ca urmare a deprecierii în timp (uzurii fizice și morale). Pornind de la această interpretare se procedează la corecția valorii activelor imobilizate pentru a le readuce la o valoare apropiată de realitate;

b) amortizarea ca proces de transfer sau de repartizare a costului imobilizărilor asupra cheltuielilor exercițiului. Transferul se face pe perioada economică de utilizare a activului amortizabil;

c) amortizarea ca sursă de finanțare a reînnoirii imobilizărilor. Ea are ca scop conservarea în întreprindere a resurselor generate de activitatea acesteia necesare reconstituirii imobilizărilor.

IAS 16 definește amortizarea ca fiind *alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga să durată de viață utilă.* Cu alte cuvinte amortizarea reprezintă procesul de alocare rațională și sistematică a costului unei imobilizări de-a lungul duratei sale utile de viață pentru a realiza conectarea cheltuielilor la venituri. Valoarea contabilă netă (costul de achiziție mai puțin amortizarea acumulată) a activelor imobilizate amortizabile se va diminua ireversibil prin efectul trecerii timpului, al utilizării, al diminuării potențialului productiv.

Din perspectiva acestei definiții două concepte sunt importante:

- *alocarea rațională:* cheltuiala cu amortizarea este relativă beneficiilor economice așteptate a se obține din utilizarea activului
- *alocarea sistematică:* calculul cheltuielii cu amortizarea se bazează pe o formulă care se decide în momentul achiziției și care nu poate fi modificată ulterior decât excepțional

Câteva elemente privind analiza amortizării prin prisma normelor contabile europene și internaționale sunt semnificative pentru stabilirea unui plan de amortizare care să răspundă cerințelor de alocare sistematică și rațională:

I. Durată amortizării reprezintă durată în ani sau în unități de producție folosită pentru alocarea în timp a valorii amortizabile. Durată de amortizare trebuie tratată ca o mărime economică în baza căreia se asigură o alocare rațională a valorii amortizabile a activului. Se pot reține următoarele ipostaze:

1.1. *durată de utilizare economica*, noțiune adoptată în contabilitatea din România. O asemenea durată este diferită de durată fizică de utilizare a imobilizării și ea este echivalentă duratei economice în cadrul căreia folosirea activului produce profit, respectiv veniturile obținute din exploatarea să acopere cel puțin cheltuielile cu funcționarea, reparația și întreținerea lui.

1.2. *durată utilă de viață* așa cum este definită de **IAS 16**, reprezintă:

(a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

(b) numărul de unități de producție similare preconizate să se obțină din activ de către o entitate".

O asemenea durată este mai mică decât durată de viață fizică și se estimează conform IAS 16 în raport de următoarele **criterii:**

- *uzura fizică condiționată la rândul sau de condițiile în care se folosește activul respectiv numărul de schimburi, regimul de reparații capitale, etc.*
- *uzura morală determinată de perfecționările și modernizările intervenite în exploatarea imobilizărilor corporale.*
- *prevederile legale cu privire la durată utilă de viață.*

Două metode se pot folosi pentru gestiunea duratelor de amortizare.

1. Metoda descentralizării conform căreia stabilirea duratelor de amortizare este o problemă de gestiune aflată în competența întreprinderii.

Duratele sunt de utilizare economica fiind stabilite prin raționament profesional, pe baza experienței din perioadele precedente, în funcție de caracteristicile tehnice și de exploatare ale activului precum și în raport de condițiile de concurență de pe piața comercială. Principal, durate prea scurte deși avantajoase pentru întreprindere, conduc la costuri mărite, inclusiv la dificultăți în concurența pe piață.

IAS 16 apreciază că duratele de amortizare trebuie să asigure o alocare rațională a valorii amortizabile care să țină seama de:

- *criteriul financiar – asigurarea resurselor de finanțare;*
- *criteriul fiscal – orice creștere a amortizării diminuează masa profitului impozabil.*

2. Metoda centralizată în cazul căreia duratele de amortizare sunt stabilite în mod centralizat prin hotărâre de guvern. Metoda contabilă a amortizării este aceeași cu cea fiscala.

În acest caz, revizuirea se face din 5 în 5 ani, iar noile durate de amortizare stabilite prin revizuire antrenează calcule privind mărimea amortizării în perioadele curente și în cele ulterioare.

II Valoarea amortizabilă este egală după caz cu:

a) diferența dintre *valoarea contabilă inițială* și *valoarea reziduală* (modelul bazat pe cost)

b) diferența dintre *valoarea reevaluată* și *valoarea reziduală* (modelul bazat pe valoarea reevaluată).

***Valoarea reziduală a unui activ este** valoarea estimată pe care ar obține-o o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate pentru cedare, dacă activul avea deja vechimea și condiția prevăzută la sfârșitul duratei de viață utilă*

Estimarea valorii reziduale se efectuează la intrarea activului sau cu ocazia reevaluării, când se stabilește valoarea justă a activului.

Se apreciază că valoarea reziduală este reținută în calculul valorii amortizabile numai în măsura în care este o mărime semnificativă.

Remarcă: Dacă valoarea reziduală este negativă, cum ar putea fi cazul unui activ poluant, valoarea amortizabilă va fi mai mare decât costul de achiziție.

III Metode de amortizare

Valoarea amortizabilă a unui element de imobilizări necorporale și corporale trebuie alocată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utilă a activului. Această alocare este reflectată prin metoda de amortizare, metodă care trebuie să reflecte modul în care sunt consumate de către întreprindere beneficiile economice generate de activ. **Amortizarea este un domeniu al contabilității ce implică un grad ridicat de subiectivitate,** iar IAS 16 nu recomandă nici o metodă particulară, dar cea utilizată trebuie să fie „sistematică". Totuși **IAS 16** enumeră ca metode permise *metoda liniară, metoda degresivă și metoda ieșirilor cifrelor.*

Amortizarea liniară constă din calcularea și alocarea uniformă a valorii contabile de intrare a activelor amortizabile pe toată durată normală de funcționare exprimată în ani.

Relațiile de calcul al amortizării proprii acestei metode sunt:

$$\begin{array}{l}\text{Amortizarea}\\ \text{anuală}\\ \text{(anuitatea}\\ \text{amortizării)}\end{array} = \begin{array}{l}\text{Valoarea}\\ \text{contabilă}\\ \text{de intrare}\end{array} \times \begin{array}{l}\text{Rata anuală a}\\ \text{amortizării (cota medie}\\ \text{anuală de amortizare)}\end{array}$$

$$\text{Rata anuală a amortizării} = \frac{100}{\text{Durata normală de utilizare}}$$

O problemă a calculului amortizării este aceea în care în cursul anului se produc Intrări și ieșiri de active imobilizate. Deci rata anuală a amortizării trebuie recalculată în funcție de durată efectivă de folosire care este mai mică de 12 luni sau 360 de zile. Este problema denumită în literatura de specialitate **PRORATA TEMPORIS A AMORTIZĂRII.**

Prorata se poate calcula în funcție de zile, luni și semestru folosire.

Exemplu. *Dacă un utilaj în valoare de 900 000 lei a intrat pe data de 15 martie, durată de folosință cinci ani:*

$$\text{Prorata temporis} = \frac{100}{5} \times \frac{285 \text{ zile folosire}}{360 \text{ zile folosire anuală}}$$

$$\text{Anuitatea amortizării} = 900\,000 \times \frac{100}{5} \times \frac{285}{360}$$

Dacă se ia în considerare **luna**, la intrare se ia în calcul întreaga lună dacă operația se produce până în ziua de 15 și se exclude în Situația în care operația se produce după 15 a lunii. Similar se procedează la ieșire. Nu este exclusă nici varianta în care se ia în calcul luna următoare celei de intrare, indiferent de ziua când se produce operația și se exclude luna următoare celei de ieșire.

Dacă intră în rol **semestrul**, pentru Intrări se ia în calcul 1/2 din anuitatea amortizării anului de intrare, iar în cazul ieșirilor se exclude 1/2 din anuitatea amortizării anului de ieșire privind imobilizările corporale în cauză.

Pentru modelul contabil românesc, prorata amortizării se calculează în raport cu luna următoare celei în care s-a produs intrarea sau ieșirea. Data punerii în funcțiune în vederea calculării amortizării, așa cum se desprinde din textele legale și reglementare din țara noastră, este cea consemnată în documentele de recepție (procesul verbal de recepție, procesul verbal de punere în funcțiune, procesul verbal final de constatare) și se identifică, după caz, cu data achiziționării, data terminării montajului sau terminării construcției, data terminării probelor tehnologice sau dareă în producție (sondele folosite la extracția țițeiului și gazelor, sondele de injecție și sondele provenite din lucrările geologice care au dat rezultate).

Amortizarea degresivă – constă în multiplicarea ratei anuale liniare cu unul din coeficienții: 1,5 dacă durată normală de utilizare este între 2–5 ani; 2,0 dacă durată normală de utilizare este între 5–10 ani și 2,5 dacă durată normală de utilizare este mai mare de 10 ani. Rata multiplicată se aplică la valoarea rămasă de amortizat. Aplicarea se face până în anul de funcționare în care amortizarea anuală rezultată este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală, determinată prin raportul între valoarea rămasă de recuperat și numărul de ani de funcționare rămasă.

Pentru această metodă de amortizare este opozabilă prorata calculată în funcție de numărul de luni folosire-nefolosire.

Regimul de amortizare degresiv se aplică în două variante: fără Influență uzurii morale (AD1) și cu Influență uzurii morale (AD2).

În continuare se prezintă câteva exemple privind regimul de amortizare degresivă.

Exemplul AD_1. Un utilaj cumpărat la 1 ianuarie N, a cărui valoare contabilă de intrare este 30.000 lei, amortizabil pe durată de 5 ani, rata anuală de amortizare *100 : 5 = 20%*, coeficient de multiplicare 1,5, rata degresivă, 20 × 1,5 = 30%.

Tabloul de amortizare se prezintă astfel:

Exercițiul	Valoarea de intrare	Amortizarea liniară	Valoarea rămasă	Amortizarea degresivă
0	1	2	3	4
1	30.000	6.000	30.000	90.00
2	30.000	6.000	21.000	6.300
3	30.000	6.000	14.700	4.900
4	30.000	6.000	9.800	4.900
5	30.000	6.000	49.00	4.900
TOTAL	**x**	**30.000**	**0**	**30.000**

TEST 14.700 × 30% ≤ 14.700 : 3; prin rezolvare: 4.410 lei < 4.900, rezultă că se amortizează 4.900 lei.

Exemplul 2 AD_2. Se presupune un utilaj cu o valoare de intrare la 01.01.N de 60.000 lei și durată normală de utilizare de 10 ani. Etapele sunt următoarele:

a) durată normală de utilizare de 10 ani;

b) durată de utilizare aferentă regimului liniar recalculată (DUR) în funcție de rata medie anuală de amortizare degresivă:

$$Ra = Ra \times k$$

k reprezintă coeficientul de multiplicare a ratei anuale liniare de amortizare (Ra), iar *Ra* rata anuală de amortizare degresivă:

$$Ra = \frac{100}{10ani} \times 2 = 20\%$$

$$DUR = \frac{100}{Ra} = \frac{100}{20} = 5ani$$

c) durată de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală (DUI):

$$DUI = DUN - DUR = 10 - 5 = 5\ ani$$

d) durată de utilizare în regim de amortizare degresivă (DUD):

$$DUD = DUI - DUR = 5 - 5 = 0\ ani$$

e) durată de utilizare pentru amortizare în regim liniar (DUL):

$$DUL = DUI - DUD = 5 - 0 = 5\ ANI$$

Durată de utilizare în regim de amortizare degresivă fiind egală cu zero ani, amortizarea anuală se va calcula numai în regim liniar pe o durată de 5 ani, astfel:

Ani	Amortizare	Valoare rămasă
1	12.000	48.000
2	12.000	360.000
3	12.000	24.000
4	12.000	12.000
5	12.000	0
6		
7		
8		
9		
10		

Exemplul 3 AD_2. Pentru calculul amortizării unui utilaj cu o valoare contabilă de intrare 10.000 lei și cu o durată normală de utilizare 15 ani, se parcurg următorii pași:

a) durată normală de utilizare (*DUN*) 15 ani;

b) durată de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată în funcție de cota medie anuală de amortizare degresivă (*DUR*):

$$Ra = \frac{100}{15ani} \times 2{,}5 = 16{,}7\%$$

$$DUR = \frac{100}{16{,}7} = 6\,ani$$

c) durată de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală (*DUI*):

$$DUI = 16 - 6 = 9\ ani$$

d) durată de utilizare în regim de amortizare degresivă (*DUD*):

$$DUD = 9 - 6 = 3\ ani$$

e) durată de amortizare în regim de amortizare liniară (*DUL*):

$DUL = 9 - 3 = 6$ *ani*

Tabelul de calcul a amortizării se prezintă astfel:

Ani	Amortizare	Valoare rămasă
1	10.000 × 16,7 = 1.670	8.330
2	8.330 × 16,7 = 1.391,11	6.938,89
3	6.938,89 × 16,7 = 1.158,79	4.816,75
4	5.781,01 × 16,7 = 963,35	4.816,75
5	4.816,75 : 5 = 963,35	3.853,40
6	3.853,40 : 4 = 963,35	2.890,05
7	2.890,05 : 3 = 963,35	1.926,70
8	1.926,70 : 2 = 963,35	963,35
9	963,35 : 1 = 963,35	
10		
11		
12		
13		
14		
15		

Amortizarea accelerată constă în calcularea şi includerea în primul an de funcţionare în cheltuielile de exploatare a unei amortizări anuale de până la 50% din valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor corporale. Amortizarea pentru exerciţiile financiare următoare este calculată la valoarea rămasă de amortizat, după metoda liniară prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi.

Exemplu. Valoarea utilajului intrat la începutul exerciţiului N este de 60.000 lei, durată normală de folosire 5 ani.

Tabloul de calcul a amortizării, se prezintă astfel:

Exerciţiul	Amortizare calculată	
N	60.000 × 50%	= 30.000 lei
N + 1	30.000 : 4	= 7.500 lei
N + 2	30.000 : 4	= 7.500 lei
N + 3	30.000 : 4	= 7.500 lei
N + 4	30.000 : 4	= 7.500 lei

Remarcă. Din prezentarea metodelor de amortizare se constată că din relaţiile de calcul lipseşte valoarea reziduală. Este o reglementare în spiritul *IAS 16 „Imobilizări corporale"* care prevede că valoarea reziduală este adeseori nesemnificativă şi poate fi neglijată în calculul valorii amortizabile. Dacă valoarea reziduală este semnificativă, estimarea acesteia se efectuează fie la data Intrării imobilizării, fie la data unei eventuale evaluări ulterioare a imobilizării.

Amortizarea în funcţie de unităţile produse. Se utilizează în cadrul clădirilor şi construcţiilor speciale ale minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, carierelor exploatărilor la zi – pentru substanţe minerale solide, a căror durată de folosire este limitată de durată rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări decât epuizarea rezervelor, precum şi

a investiţiilor pentru decopertare. Calculul amortizării se face pe unitate de produs în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă.

Formulele de calcul folosite sunt:

$$Az = \frac{Vr}{R} \quad \text{şi} \quad A = Az \times C,$$

în care:

Az – reprezintă amortizarea în lei, pe 1.000 tone de rezervă exploatabilă;

Vr – valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor corporale sau valoarea rămasă reevaluată a imobiliizărilor corporale;

R – rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă, în mii tone, existentă la începutul fiecărui exerciţiu financiar;

A – amortizarea anuală;

C – extracţia anuală de substanţă minerală utilă, în mii tone.

Exemplu. Valoarea unui activ imobilizat este de 50.000 lei, rezerva exploatabilă 10 mii tone, extracţia anuală 0,5 mii tone,

Az = (50.000/10 mii tone) × 1.000 = 5.000 lei/1.000 tone

A = (5.000 × 0,5 mii tone) : 1.000 = 2.500 lei

În Situaţia clădirilor şi construcţiilor speciale ale unei incinte miniere care deservesc mai multe mine, precum şi pentru clădirile şi construcţiile speciale ale instalaţiilor de preparare cu exploatare independentă de exploatările miniere pe care le deservesc, amortizarea anuală se calculează pe baza relaţiilor,

$$Az = \frac{Vr}{R_1 + R_2 + ... + R_n}$$

$$A = A_z \times C_1R_1 + C_2R_2 + ... C_nR_n$$

în care, R_1, R_2 ,...R_n reprezintă rezerva exploatabilă a fiecărei mine deservită de incinta centrală respectivă iar C_1R_1, C_2R_2 ... C_nR_n extracţia anuală de substanţă minerală pe fiecare mină.

Alte metode de amortizare. Metoda degresivă se poate aplica şi în alte variante decât cele două prezentate. Una din variante este metoda dublului declin, potrivit căreia se dublează rata anuală liniară care se aplică la valoarea rămasă de amortizat cu respectarea condiţiei ca valoarea rămasă să nu fie redusă sub valoarea reziduală estimată.

Exemplu. Valoarea de amortizat 6.000 lei, durată normală de utilizare 5 ani. Rata amortizării după media dublului declin 100/5 × 2 = 40%.

Tabloul de amortizare se prezintă astfel:

Anul	Amortizarea anuală	Amortizarea cumulată	Valoarea rămasă de amortizat
0	1	2	3
1	2.400	2.400	3.600
2	1.440	3.840	2.160
3	864	4.704	1.296
4	518,4	5.222,4	777,6
5	777,6	6.000	0

O altă variantă este cea a însumării cifrelor anilor de folosință denumită și metoda bazei de calcul constante și a ratelor de amortizare variabile.

Aplicarea acestei variante implică următoarele relații de calcul:

a) determinarea sumei ansamblului de ani utilizare a mijlocului:

Exemplu. Dacă activul se folosește 5 ani, suma ansamblului este:

1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.

Determinarea anuității amortizării:

Anul 1	60.000 × 5/15;
2	60.000 × 4/15;
.....	
.....	
.....	
5	60.000 × 1/15.

Dacă se schimbă ordinea de luare în calcul a ratelor de amortizare se ajunge la **metoda amortizării progresive.**

Exemplu. În primul an de utilizare a imobilizării corporale, anuitatea amortizării este egală cu 1/15 × 60.000 lei = 4.000 lei.

O relație de calcul a anuității amortizării (*Aa*) progresive este și cea de forma:

$$Aa = \frac{X(T+X)}{2T^2} \times VCI$$

unde:

X – reprezintă anul de folosire;

T – durată normală de utilizare a imobilizării corporale;

VCI – valoarea contabilă de intrare.

Reluând exemplul de mai sus, în primul an de folosire Situația se prezintă astfel:

$$Aa = \frac{1 \times (5+1)}{2 \times 5^2} \times 60.000 = 7.200 \text{ lei}$$

Deși este prezentată mai mult cu scop teoretic, metoda progresivă se recomandă pentru amortizarea clădirilor, fiind foarte apropiată de uzura fizică reală a acestei structuri de active.

O metodă de amortizare poate fi considerată și cea a inventarului, recomandabilă pentru articole mai puțin scumpe și cu viață scurtă. Relația de calcul a amortizării în acest caz este de forma:

Deprecierea totală = Soldul inițial + Lucrările în cursul perioadei – Soldul final

3.5.2. Contabilitatea amortizării

Amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale reprezintă o mărime contabilă, calculată și înregistrată pe baza planului de amortizare, în principiu la închiderea exercițiului financiar.

Față de regulă de mai sus în România, întrucât rezultatul se calculează și înregistrează lunar, implicit și amortizarea se calculează și înregistrează lunar. În acest scop pe baza tabloului de calcul al amortizărilor sau fișei activului se contabilizează cheltuială cu amortizarea

681	=	28
Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere		Amortizări privind imobilizările

La închiderea exercițiului financiar pe baza listelor de inventariere se stabilește valoarea de inventar a imobilizărilor.

În măsura în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă mai puțin amortizarea cumulată și ajustările pentru depreciere cumulate diferența capătă următorul tratament contabil.

a) dacă diferența este semnificativă și ireversibilă se înregistrează un surplus de amortizare;

b) dacă diferența este nesemnificativă sau semnificativă și reversibilă se recunoaște ca o ajustare pentru deprecierea imobilizărilor.

Remarcă. Conform IAS 16 „Imobilizări corporale" amortizarea imobilizărilor se poate include și în costul activului la a cărui fabricare, producție sau construcție a participat. **Exemplul** oferit de standard în acest sens este cel al unei hale industriale în care se fabrică strunguri, situație în care amortizarea halei este recunoscută direct în costul de producție al produsului finit (strungul):

345	=	281
Produse finite		Amortizări privind imobilizările corporale

3.6. Tratamentul contabil al modificărilor în estimările contabile relative la imobilizările corporale

Așa cum s-a arătat întocmirea *situațiilor financiare presupune evaluări bazate pe circumstanțele existente în momentul când situațiile financiare au fost elaborate.* Va trebui, de exemplu, să evaluăm durată de viață a imobilizărilor amortizabile, regimul de amortizare (modul de generare al beneficiilor), valoarea reziduală etc. Poate fi necesară o nouă evaluare dacă circumstanțele asupra cărora s-au fondat au evoluat. Faptul de a revizui o evaluare nu conferă o sumă rezultând calitatea fie a unui element extraordinar sau a unei erori fundamentale. Revizuirea unei evaluări relativ la un element calificat neobișnuit este ea însăși prezentată ca neobișnuită. O modificare într-o estimare contabilă are totuși un efect dacă marchează evoluția rezultatului unei întreprinderi.

Așa cum se desprinde din *IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori"*, modificările în estimările contabile se tratează după cum urmează:

a) Efectul unei modificări a unei estimări contabile trebuie recunoscut în determinarea profitului net sau pierderii nete a:

(a 1) perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă;

(a 2) perioadei în care are loc modificarea perioadelor viitoare, dacă modificarea are loc și asupra acestora;

b) Efectul modificării unei estimări contabile trebuie reflectat în același cont din contul de profit și pierdere în care s-a inclus anterior și estimarea inițială.

Exemplu

S.C. ALFA S.A. achiziționează un utilaj în valoare de 5.000 lei. Durată de viață utilă este de zece ani, iar societatea îl amortizează prin metoda lineară. La închiderea anului doi de funcționare se hotărăște că durată de viață utilă (rămasă este de șase ani).

Achiziționarea utilajului:

5.000 lei	*2131*	=	*404*	*5.000 lei*
	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)		*Furnizori de imobilizări*	

● *Anul 1 – evidențierea amortizării anuale: 5.000 lei/10 ani = 500 lei*

500 lei	**6811**	=	**2813**	*500 lei*
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		*Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor*	

● *Anul 2 – valoarea rămasă: 5.000 lei – 500 lei = 4.500 lei*
– amortizarea anuală: 4.500 lei/7 ani = 642,86 lei

642,86 lei	**6811**	=	**2813**	*642,86 lei*
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		*Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor*	

În următorii ani se va evidenția prin aceeași formulă contabilă amortizarea anuală în valoare de 642,86 lei.

Remarcă: Estimările nu trebuie să afecteze credibilitatea. Așa cum se desprinde din Cadrul IASB folosirea unor estimări rezonabile constituie o parte esențială în elaborarea situațiilor financiare și nu influențează credibilitatea lor.

3.7. Contabilitatea tranzacțiilor privind ieșirea imobilizărilor corporale

Operațiile privind ieșirea imobilizărilor necorporale și corporale se individualizează sub forma scoaterii din funcțiune, prin vânzare la licitație sau cesionare și datorită unor operații extraordinare (distrugere de calamități, etc.). Totodată sunt asimilate ieșirilor prin cesionare schimburile de active.

3.7.1. Ieșiri prin casare

Ieșirea prin casare intervine în cazul în care utilizarea imobilizării nu se mai justifică din punct de vedere tehnic și economic. Principial exploatarea activului nu mai este producătoare de profit, respectiv veniturile realizate sunt mai mici decât cheltuielile privind funcționarea, întreținerea și reparația.

Câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între încasările nete estimate din cedare și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit și pierdere.

La casarea imobilizărilor corporale, se pot întâlni două situații, respectiv:
– imobilizările corporale și necorporale sunt amortizate integral;
– imobilizările corporale și necorporale nu sunt amortizate integral.

În cazul în care activele imobilizate sunt amortizate integral, documentul întocmit este *„procesul – verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe"*, iar înregistrarea la valoarea contabilă de intrare este:

28	=	**20 sau 21**	
Amortizări privind imobilizările		Imobilizări necorporale și corporale	

În cea de-a doua situație, valoarea rămasă de amortizat diminuată cu diferența dintre valorile recuperate (la dezmembrare sau valorificare) și cheltuielile efectuate la casare este recunoscută în debitul contului 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital".

Înregistrarea exemplificativ pentru scoaterea din funcțiune este:

281	=	**2131**	
Amortizări privind imobilizările corporale (amortizarea acumulată până în momentul casării + diferența dintre valori recuperate din casare și cheltuieli legate de casare)		Echipamente tehnologice *(valoarea de intrare (brută))*	
6583			
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital (diferența netă rămasă de amortizat)			

Așa cum s-a arătat mai sus, diferența netă semnifică faptul că valoarea rămasă de amortizat la casare se diminuează cu valoarea recuperărilor din dezmembrare precum și cu cheltuielile privind dezmembrarea.

Valoarea netă a recuperărilor din dezmembrare (valoarea recuperărilor minus cheltuielile cu dezmembrarea) se contabilizează ca un plus de amortizare astfel

6811	=	**281**
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizări privind imobilizările corporale

Exemplu. *Situația în contabilitate la scoaterea din funcțiune a unui utilaj se prezintă astfel: valoarea contabilă brută 600.000 lei, amortizarea înregistrată 480.000 lei, cheltuieli ocazionale de casare 100.000 lei (materiale consumabile 40.000 lei, salarii 60.000 lei), piese de schimb recuperate 120.000 lei.*

a) colectarea cheltuielilor efectuate cu dezmembrarea utilajului

100.000 lei	**6588**	=	**302**	
	Alte cheltuieli de exploatare		*Materiale consumabile*	*40.000 lei*
			421	
			Personal salarii datorate	*60.000 lei*

Înregistrarea anterioară, nu răspunde criteriului delimitării și înregistrării cheltuielilor după natura lor, globalizând astfel cheltuielile. În consecință, o recunoaștere a cheltuielilor după natură solicită următoarele înregistrări:

40.000 lei	**602**	=	**302**	*40.000 lei*
	Cheltuieli cu materialele consumabile		*Materiale consumabile*	
și				
60.000 lei	**641**	=	**421**	*60.000 lei*
	Cheltuieli cu salariile personalului		*Personal salarii datorate*	

Prima soluție (cea a globalizării cheltuielilor prin contul 6588) rămâne viabilă însă dacă, din perspectiva pragului cu semnificație, cheltuielile pe fiecare natură nu sunt relevante în plan informațional.

b) înregistrarea pieselor de schimb recuperate

120.000 lei	**302**	=	**7588**	*120.000 lei*
	Materiale consumabile		*Alte venituri din exploatare*	

sau, în virtutea comentariului prezentat la punctul a) se pot reține și următorul set de înregistrări:

120.000 lei	**346**	=	**711**	*120.000 lei*
	Produse reziduale		*Variația stocurilor*	
și				
120.000 lei	**302**	=	**346**	*120.000 lei*
	Materiale consumabile		*Produse reziduale*	

c) diferența 120.000 lei – 100.000 lei = 20.000 lei se folosește pentru compensarea valorii rămasă de amortizat de 120.000 lei,

20.000 lei | 6811 = 281 | 20.000 lei

Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor corporale = Amortizări privind imobilizările corporale, analitic „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări"

d) scoaterea din gestiune a utilajului

500.000 lei | 281 = 212 | 600.000 lei

Amortizări privind imobilizările corporale = Construcții

100.000 lei | 6583

Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital

3.7.2. Ieșirea prin vânzare (cedare)

Ieșirile sub formă de vânzare generează două categorii de operații:

a) operații privind scoaterea din gestiune prin diminuarea amortizării și creșterea cheltuielilor pentru valoarea rămasă de amortizat sau netă contabilă,

28 = **20 sau 21**

Amortizări privind imobilizările *(amortizarea înregistrată)* = Imobilizări necorporale și corporale *(valoarea contabilă)*

6583

Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital *(valoarea rămasă neamortizată sau netă contabilă)*

b) *operații privind cesionarea sau vânzarea activelor imobilizate*, cu prețul de vânzare și TVA înregistrate pe baza facturii,

461 = **7583**

Debitori diverși = Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital

4427

TVA colectată

Dacă activele imobilizate ieșite nu sunt supuse amortizării, întreaga valoare contabilă se înregistrează pe **debitul** contului **6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"** și în **creditul** conturilor de imobilizări. Totodată, se diminuează ajustările pentru deprecieri sau pierderi de valoare prin **debitarea** conturilor din grupă **29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor"** și creditarea conturilor de venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare. De asemenea, imobilizările corporale care au fost scoase din funcțiune și sunt deținute în vederea cesionării figurează în bilanț și se încurajează prezentarea lor în notele la situațiile financiare ca un post distinct, fiind evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea netă contabilă de la data la care activul este retras din uz și valoarea recuperabilă. Orice pierdere probabilă este imediat înregistrată la rezultate prin constituirea de ajustări pentru deprecieri sau pierderi de valoare . În cazul acestor active testul de depreciere cerut de IAS 36 trebuie efectuat cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar.

3.7.3. Ieșirea din entitate, ca urmare a unor situații extraordinare

Se contabilizează similar operației de scoatere din funcțiune, ca în cazul activelor neamortizate integral, pierderea fiind înregistrată în contul 671 **„Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"**.

Exemplu. Dacă ieșirea are loc prin donație se face înregistrarea:

28 = **20 sau 21**

Amortizări privind imobilizările **6583** = Conturi de imobilizări necorporale și corporale

Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital

În situațiile în care au loc ieșiri de active imobilizate pentru care s-au înregistrat ajustări pentru deprecieri sau pierderi de valoare, se procedează la reluarea lor pe seama conturilor de venituri. Cu această ocazie se **debitează** conturile din grupă **29 Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor** și se **creditează** contul **7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"**.

3.7.4. Aportul în imobilizări corporale la capitalul altor societăți

Așa cum s-a arătat anterior la cesiunea imobilizărilor, între prețul de cesiune și valoarea netă contabilă pot interveni diferențe sub formă de plus valori (câștiguri) sau minus valori (pierderi). Cele două mărimi pot crea contradicții între regulile contabile și regulă fiscală. Semnificativă în acest sens este soluția privind aporturile parțiale de active. În țara noastră se prevede expedierea câștigurilor rezultate din astfel de tranzacții (diferența pozitivă între valoarea de emisiune a acțiunilor primite și valoarea contabilă a imobilizării cedate) la structura de „Alte rezerve" în regim de facilitate fiscală, urmând a fi impozitate cu ocazia cesiunii acțiunilor sau lichidării societăților comerciale.

Pentru prezentarea înregistrărilor contabile normalizate în acest sens se reține următorul **exemplu:**

Societatea comercială ALFA SA contribuie cu aport în natură la capitalul social al BETA SA în următoarele condiții:

– valoarea contabilă de intrare a imobilizării 6.000 lei;

– amortizarea acumulată 1.200 lei;

– durată normală de funcționare 5 ani;

– remunerarea aportului: 1000 acțiuni la un preț de emisiune de 70 lei/acțiune și o valoare nominală de 65 lei/acțiune.

Acțiunile remunerate sunt primite în regim de acțiuni deținute la entitățile afiliate.

a) În momentul consemnării aportului în natură

a.1) valoarea contabilă a imobilizării acordate în natură

1.200 lei | 281 = 212 | 6.000 lei

Amortizări privind imobilizările corporale = Construcții

4.800 lei | 261

Acțiuni deținute la entitățile afiliate

Remarcă. Înregistrarea anterioară este susținută de **IAS 16** care precizează că atunci când un element de natura imobilizărilor corporale este cedat în schimbul unor imobilizări financiare, deoarece procesul de realizarea unui câștig este incomplet, nu se recunoaște nici un profit sau pierdere corespunzător acestei tranzacții.

a.2) diferența între remunerarea primită și valoarea contabilă a aportului remunerat nu este recunoscută ca venit al exercițiului curent

(1000 acțiuni × 70 lei pe acțiune) – 4.800 lei = 2.200 lei

2.200 lei | 261 = 10682.200 | lei

Acțiuni deținute la entitățile afiliate = Alte rezerve

b) La vânzarea titlurilor astfel dobândite și înregistrate (preț de vânzare = 75lei/acțiune)intervin următoarele înregistrări

7.500 lei | 461 = 7641 | 7.500 lei

Debitori diverși = Venituri din imobilizări financiare cedate

și

= 261 | 7.000 lei

2.200 lei | 1068

Alte rezerve = Titluri de participație deținute la filiale

4.800 lei | 6641

Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate

Soluția tratării câștigului din aport ca element de capital este discutabilă. Astfel, prin prisma IAS 12 „Impozitul pe profit" se impune tratarea și recunoașterea direct la venituri, fiind un venit al exercițiului când a avut loc aportul în natură, în măsura în care prin prisma tratamentului fiscal se creează diferențe temporare, ele trebuind a fi tratate în regimul impozitelor amânate.

3.7.5. Compensații pentru pierderea sau deprecierea unor active imobilizate – lectură cu titlu de informare

Problema este rezolvată prin recurs la *paragraful 65 din* **IAS 16 "Imobilizări corporale"**: *"Compensarea de la terți a elementelor de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau cedate va fi inclusă în profit sau pierdere atunci când se plătește compensarea".*

Conform acestei interpretări deprecierea imobilizărilor corporale trebuie recunoscută în contul de rezultate în conformitate cu **IAS 36.** Câștigul sau pierderile la cedarea sau casarea unei imobilizări corporale trebuie incluse în contul de profit și pierdere în conformitate cu **IAS 16.** De asemenea, orice compensații de încasat de la terți trebuie recunoscute în contul de profit și pierdere.

Exemplu. *Un utilaj cu o valoare contabilă de 80.000 lei (valoare brută = 100.000 lei; amortizare cumulată = 20.000 lei), este afectat de un accident industrial produs în cursul exercițiului. Valoarea utilajului în urma accidentului devine 50.000 lei, valoarea asigurării 75.000 lei. La scurt timp, societatea vinde utilajul unei terțe persoane cu 56.000 lei.*

a) Înregistrarea reducerii valorii în urma accidentului 80.000 lei – 50.000 lei = 30.000 lei:

30.000 lei	*6811*	=	*281*	*30.000 lei*
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		*Amortizări privind imobilizările corporale*	

b) Încasările din asigurare sunt înregistrate ca un venit:

75.000 lei	*461*	=	*7588*	*75.000 lei*
	Debitori diverși		*Alte venituri din exploatare*	

În urma cedării, utilajului se va derecunoaște:

50.000 lei	*281*	=	*2131*	*100.000 lei*
	Amortizări privind imobilizările corporale		*Echipamente tehnologice*	
50.000. lei	*6583*			
	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			

3.8. Particularitățile privind contabilitatea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale reprezintă activele nemonetare folosite în propria întreprindere sau încredințate terților persoane spre a fi folosite de către acestea.

Problematica specifică imobilizărilor necorporale este formalizată și rezolvată prin IAS 38 *„Imobilizări necorporale"*. În baza acestui standard sunt recunoscute și prezentate ca imobilizări necorporale următoarele elemente: *cheltuielile de dezvoltare, brevete, licențe,*

mărci comerciale achiziționate, alte valori asimilate inclusiv drepturile de autor și alte drepturi intelectuale, concesiuni primite, fondul comercial pozitiv și negativ achiziționat și alte imobilizări necorporale.

Contabilitatea operațiilor privind Intrările, amortizarea și ieșirile de imobilizări necorporale este în general similară cu cea prezentată în cazul imobilizărilor corporale. Tipurile de înregistrări contabile se diferențiază în raport de modalitățile de intrare după cum urmează:

(a) **achiziții separate de imobilizări necorporale,** evaluate la costul de achiziție care este o valoare justă în momentul Intrării

20x		=	**404/481**
Imobilizări necorporale			Furnizori de imobilizări/Decontări între unități și subunități

(b) **achiziții în cadrul grupărilor sau combinărilor de întreprinderi.** Stabilirea valorii juste a fondului comercial ce provine dintr-o combinare de întreprinderi. **Fondul comercial achiziționat într-o** combinare de întreprinderi reprezintă o plată efectuată de către dobânditor prin anticiparea beneficiilor economice viitoare generate de activele care nu pot fi identificate individual și recunoscute în mod distinct, rezultând din sinergia acestora.

Fondul comercial se evaluează inițial la cost. Acesta se calculează *ca diferență între costul combinării și valoarea justă netă a activelor, datorilor și datoriilor contingente identificabile ale întreprinderii achiziționate.*

În cazul în care interesul dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, datoriilor și datoriilor contingente identificabile depășește costul combinării de întreprinderi, dobânditorul va trece la o nouă identificare și evaluare a activelor, a datoriilor și a datoriilor contingente identificabile ale societății și a costului combinării. Dacă și după această reevaluare diferența nu a fost eliminată, ea va fi recunoscută imediat ca un câștig în contul de profit și pierdere.

Ceea ce poate la prima vedere a părea unui ochi neavizat, un „chilipir", a cumpărat o societate la un preț mai scăzut decât valoarea ei pe piață, trebuie analizată foarte bine deoarece poate mări riscul „deprecierii afacerii în viitor" și astfel se dovedește că până la urmă n-a fost o investiție profitabilă. Aceasta situație se poate datora viitoarele pierderi, pe care dobânditorul le-a preconizat.

Folosind criteriul recunoașterii tranzacțiilor financiare și comerciale în momentul producerii lor, în continuare este prezentată instrumentarea contabilă de recunoaștere a fondului comercial ce rezultă dintr-o achiziție de întreprinderi.

În funcție de forma de achiziție, se diferențiază astfel:

a) achiziție realizată prin cumpărarea activelor și asumarea datoriilor:

Active identificabile	=	**512**
(la valoarea alocată potrivit tratamentului de bază sau alternativ)		*Conturi curente la bănci* (costul de achiziție al activului net plătit de dobânditor)
2071		**4XX**
Fond comercial pozitiv		*Datorii identificabile* (la valoarea alocată potrivit tratamentului de bază sau alternativ)
		108
		Interesul minoritar

b) achiziție realizată prin cumpărarea de acțiuni ale filialei:

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar, în cazul în care valoarea acesteia a crescut va fi alocată activelor unității, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional cu valorile contabile ale acestor active în valoarea contabilă a unității.

3.14.4. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual

Creșterea valorii contabile a unui activ necorporal ca urmare a aprecierii față de perioadele precedente nu trebuie să depășească valoarea netă pe care activul necorporal ar fi avut-o dacă ajustarea nu ar fi fost înregistrată.

Instrumentarea contabilă a reluării unei pierderi din depreciere este următoarea:

290	=	**7813**
Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale		*Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor*

Reluând exemplul de la deprecierea mărcii de comerț, considerăm că la sfârșitul anului N+2, valoarea recuperabilă a activului devine 8.050 u.m.

Valoarea netă contabilă = 8.500 – 8.500/9 ani = 7.555 u.m.

Valoarea netă contabilă dacă activul nu s-ar fi depreciat cu un an în urmă = 10.000 -2.000 = 8.000 u.m.

Nu poate fi reluată mai mult de 445 u.m., pentru a nu depăși valoarea de 8.000 u.m.

445 u.m.**290**	=	**7813**
445 u.m.		
Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale		*Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor*

3.14.5. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial

O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu va fi reluată într-o perioadă ulterioară. *IAS 38 „Imobilizări necorporale"* interzice recunoașterea fondului comercial generat intern. Se consideră că orice creștere a valorii recuperabile a fondului comercial în perioadele următoare recunoașterii unei pierderi din depreciere este cel mai probabil o creștere a fondului comercial generat pe plan intern, mai degrabă decât o reluare a pierderii din depreciere recunoscute pentru fondul comercial dobândit.

CAPITOLUL IV
CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

4.1. Delimitări și structuri privind stocurile

Stocurile și producția în curs de execuție reprezintă, după caz, bunurile materiale, lucrări și servicii destinate să fie consumate la prima lor utilizare, să fie vândute în situația în care au starea de marfă sau produse rezultate din prelucrarea, precum și producția în curs de execuție aflată sub forma producției neterminate. Potrivit *„Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene"*, *în categoria stocurilor, se cuprind activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc. realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe). Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.*

De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri.

Atunci când există o modificare a utilizării activului, în sensul că o imobilizare corporală care a fost folosită de proprietar urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinației, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, în funcție de modul de negociere a contractelor de vânzare a bunurilor ce fac obiectul construcției și vânzării, valoarea terenului se include în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioada îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

În contabilitatea financiară a întreprinderii stocurile sunt clasificate și delimitate în funcție de patru criterii: **fizic, destinația, faza ciclului de exploatare și locul de creare a gestiunilor.** Corespunzător acestor criterii sunt individualizate următoarele structuri:

a) *materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor, regăsindu-se în competența lor integral sau parțial, în starea inițială sau transformată;*

b) *materialele consumabile sau furniturile cuprind materialele auxiliare, combustibilii, materiale pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialul de plantat, furajele și alte materiale consumabile care participă indirect sau ajută activitatea de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul rezultat;*

c) *produsele sub forma semifabricatelor (produse în curs de fabricație), produselor finite (produse care au parcurs întregul proces de fabricație) și produselor reziduale (rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri);*

d) *animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, purcei, mânji și altele) crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție - lână, lapte și blană;*

e) *producția în curs de fabricație reprezintă materiile prime care nu au trecut prin toate stadiile de fabricație, produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime, precum și lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate;*

f) *mărfurile, respectiv bunurile pe care întreprinderea le cumpără în vederea vânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;*

g) *ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;*

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negocire în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

În contabilitatea din țara noastră, în sfera stocurilor se includ și materialele de natura obiectelor de inventar și baracamente. *Obiectele de inventar* sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate imobilizări corporale, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu durata mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, sculele, instrumentele, mecanismele, dispozitivele și verificatoarele cu destinație specială, modelele, șanțele, matrițele și alte obiecte asimilate).

În raportul de locul de creare a gestiunilor, structurile de stocuri prezentate mai sus se grupează în: **stocuri aflate în depozitele întreprinderii, stocuri în curs de aprovizionare sau sosite și nerecepționate, stocuri sosite fără factură, stocuri livrate dar nefacturate, stocuri facturate dar nelivrate, stocuri aflate la terți.**

Corespunzător criteriilor de clasificare prezentate mai sus sunt individualizate două structuri informaționale de bază: **structura financiară standardizată** și **structura internă** sau **de gestiune.**

Structura financiară standardizată este proprie gestiunii și contabilității financiare a întreprinderii și operează cu două criterii: ***destinația*** și ***faza ciclului de exploatare.*** Interesul informațional este cel al finanțării pe termen scurt, calculării și analizei mecanismului fondului de rulment, bugetarea activității de exploatare și gestionarea activității de trezorerie. Din punct de vedere metodologic, o asemenea structură se realizează și se identifică prin conturile grupă sau principale din Planul de conturi general simbolizate cu două cifre, sintetice de gradul I sau divizionare, simbolizate cu trei cifre și sintetice de gradul II sau subdivizionare, simbolizate cu patru cifre.

Structura internă sau **de gestiune,** necesară, dar nestandardizată, este opozabilă contabilității interne de gestiune. Ea operează cu celelalte două criterii: ***fizic*** și ***locul de creare a gestiunilor*** și se delimitează prin conturile analitice de stocuri corespunzătoare sortimentelor și gestiunilor (depozitelor create ca entități gestionare repartizate în răspunderea unor persoane fizice).

Modelul de contabilitate a stocurilor în România adoptat în cadrul reformei este conceput în condițiile în care ambele structuri informaționale sunt realizate prin contabilitatea financiară. O asemenea opțiune are motivația nevoii de a asigura în primul rând, deocamdată în perioada de tranziție, printr-un sistem standardizat, obligatoriu, evidența și controlul integrității stocurilor.

Soluția realizării evidenței analitice a stocurilor prin contabilitatea financiară este discutabilă. În cele mai multe țări care au adoptat modelul continental de contabilitate, evidența analitică a stocurilor pe sortimente și gestiuni se realizează prin contabilitate internă de gestiune. Mai mult, ea se integrează într-un sistem mai general de control, prin costurile de stocare, asupra nivelului stocurilor. De asemenea, în plan teoretic și practic se apreciază că evidența analitică a stocurilor nu poate fi standardizată. Metodele și tehnicile folosite sunt de detaliu, nefundamentale, și în consecință decizia de adoptare trebuie să corespundă conducerii întreprinderii.

Totuși, la o analiză mai atentă se poate aprecia că gestiunea analitică a stocurilor nu este numai o problemă internă a întreprinderii. Metodele de evaluare a stocurilor au implicații financiare, ele antrenează efecte atât asupra rentabilității cât și asupra fiscalității. Inventarierea stocurilor și nivelarea costurilor constituie o problemă de construire a informației consolidate în situațiile financiar-contabile de sinteză și rapoarte care sunt standardizate. Dată fiind această realitate, se poate aprecia că soluția pentru evidența analitică a stocurilor reprezintă o problemă care pendulează între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune; criteriul de alegere fiind cel al obiectivelor și intereselor informaționale. În măsura în care nu există și nu funcționează un sistem de control de gestiune asupra stocurilor, problema evidenței analitice a stocurilor pe sortimente și gestiune poate fi rezolvată prin contabilitatea financiară.

4.2. Analiza și funcționarea conturilor

Evidența constituirii și mișcării stocurilor și a producției în curs de execuție se realizează prin conturile ce formează conținutul **clasei a 3-a** din **Planul de conturi general,** denumită **„Conturi de stocuri și producție în curs de execuție".**

Clasa 3
Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
30 STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE
301 Materii prime
302 Materiale consumabile
3021 Materiale auxiliare
3022 Combustibili
3023 Materiale pentru ambalat
3024 Piese de schimb
3025 Semințe și materiale de plantat
3026 Furaje
3028 Alte materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar

308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE

321. Materii prime în curs de aprovizionare

322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare

323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare

326. Animale în curs de aprovizionare

327. Mărfuri în curs de aprovizionare

328. Ambalaje în curs de aprovizionare

33 PRODUSE ŞI SERVICII ÎN CURS DE EXECUŢIE

331 Produse în curs de execuţie

332 Servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE

341 Semifabricate

345 Produse finite

346 Produse reziduale

348 Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI

351 Materii şi materiale aflate la terţi

354 Produse aflate la terţi

356 Animale aflate la terţi

357 Mărfuri aflate la terţi

358 Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE

361 Animale şi păsări

368 Diferenţe de preţ la animale

37 MĂRFURI

371 Mărfuri

378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE

381 Ambalaje

388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime

392 Ajustări pentru deprecierea materialelor

3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile

3922 Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar

393 Ajustări pentru producţia în curs de execuţie

394 Ajustări pentru deprecierea produselor

3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor

3945 Ajustări pentru deprecierea produselor finite

3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale

395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

3951 Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi

3952 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi

3953 Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi

3954 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi

3956 Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi

3957 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi

3958 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi

396 Ajustări pentru deprecierea animalelor

397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor

398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

Sunt conturi de bilanţ sau inventar, ele furnizează informaţia de reflectare şi control gestionar privind situaţia şi mişcarea stocurilor şi comenzilor în curs de execuţie. **Soldul** lor **debitor** este preluat în activul bilanţului.

Preţul de înregistrare din conturi, corespunzător valorii contabile de intrare a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, este egal cu **costul de achiziţie** pentru bunurile procurate din afară şi **costul de producţie** pentru bunurile obţinute din producţia proprie.

Conturile de stocuri şi producţia în curs de execuţie au funcţia contabilă de activ. Se **debitează** cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea întreprinderii prin achiziţionarea de la furnizori, aportate de către asociaţi, realizate din producţia proprie şi din alte surse. Se **creditează** cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea unităţii patrimoniale prin consum, vânzare şi alte destinaţii. **Soldul** conturilor este **debitor** şi reprezintă valoarea bunurilor şi serviciilor în stoc sau în sold la sfârşitul exerciţiului financiar.

Conţinutul şi funcţia contabilă a conturilor de stocuri se diferenţiază în raport de **metoda inventarului permanent** sau **intermitent**, folosită pentru evidenţa mişcării stocurilor. Astfel, în cazul folosirii **metodei inventarului permanent** conturile de stocuri şi comenzi în curs de execuţie se **debitează** cu intrările de valori materiale şi se **creditează** cu ieşirile de valori materiale.

În cazul utilizării **metodei inventarului intermitent**, conturile înregistrează numai stocurile de valori materiale şi producţie în curs de execuţie. Astfel, la închiderea exerciţiului financiar, în **debitul** conturilor se înregistrează stocurile de la sfârşitul perioadei, determinate prin inventariere, iar la deschiderea exerciţiului, în **credit**, stocurile de la începutul perioadei preluate în categoria cheltuielilor, pentru perioada următoare de gestiune, în cazul materialelor şi mărfurilor, şi ca venituri, în cazul produselor şi producţiei în curs de fabricaţie. Rulajul intrărilor şi ieşirilor se înregistrează direct prin **debitul**, respectiv **creditul** conturilor de cheltuieli în cazul materialelor şi mărfurilor şi de venituri, în cazul produselor, lucrărilor şi serviciilor.

O variantă a metodei inventarului intermitent este şi cea a debitării şi creditării conturilor numai cu variaţia – creşterea şi micşorarea – stocurilor la sfârşitul perioadei de gestiune. Creşterea – micşorarea stocurilor de materiale şi mărfuri generează o **creştere – micşorare de cheltuieli**, iar creşterea – micşorarea de producţie neterminată, semifabricate şi produse finite determină o **creştere – micşorare de venituri**.

În cazul în care evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor se face la preţuri prestabilite (standard), conturilor de stocuri li se asociază conturi distincte care înregistrează diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie. În **debitul** conturilor de diferenţe, de regulă, se înregistrează diferenţele aferente bunurilor intrate în gestiunea întreprinderii, iar în **creditul** lor, diferenţele corespunzătoare stocurilor ieşite. Soldul conturilor reprezintă diferenţele de preţ aferente bunurilor economice existente în stoc în gestiunea întreprinderii. O asemenea modalitate de funcţionare impune înregistrarea *în roşu* a diferenţelor dacă preţurile prestabilite sunt mai mari decât costul de achiziţie sau de producţie, după caz şi *în negru* în situaţia inversă.

Dacă nu se acceptă mecanismul de înregistrare roşu-negru, prezentat mai sus, conturile de diferenţe înregistrează în **debit** diferenţele în plus (costul de achiziţie sau de producţie este mai mare decât preţul stabilit) aferente stocurilor intrate în gestiune şi diferenţele de preţ în minus (costul de achiziţie sau de producţie este mai mic decât cel prestabilit) aferente stocurilor ieşite din gestiune. În **creditul** conturilor se reflectă diferenţele de preţ în minus aferente stocurilor intrate în gestiune şi diferenţele în plus corespunzătoare stocurilor ieşite din gestiune.

De asemenea, în cadrul clasei s-a creat o grupă distinctă de conturi: **39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"**. Cu ajutorul acestor conturi se ţine evidenţa ajustărilor pentru deprecierea stocurilor. Sunt conturi de paşi (datorii), în **creditul** lor se înregistrează valoarea ajustărilor pentru depreciere, constituite pe seama cheltuielilor, în **debitul** aceloraşi conturi se reflectă valoarea ajustărilor reluate prin diminuare sau anulare. **Soldul creditelor** al acestor conturi reprezintă valoarea ajustărilor constituite prin prelevarea din rezultate.

4.3. Evaluarea stocurilor

4.3.1. Evaluarea la intrare

La intrarea în gestiune stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare de înregistrare sau cost istoric, identificată/identificat după caz, prin costul de achiziţie, costul de producţie, valoarea de aport şi cea de utilitate şi alte costuri ocazionate de stocurile intrate.

Metoda de evaluare aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elementele de natură stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu financiar la altul. Dacă se modifică metoda, în notele explicative se prezintă motivul schimbării şi efectele asupra rezultatului.

O entitate trebuie să utilizeze aceleaşi metode de evaluare pentru toate stocurile cu natură şi utilizare similară. Pentru stocurile cu natură şi utilizare diferită, folosirea de metode de calcul a costului poate fi justificată. O diferenţă în localizarea geografică nu este suficientă pentru alegerea de metode de evaluare diferite.

Costul de achiziţie

Este propriu stocurilor din cumpărări: materii prime, materiale consumabile, mărfuri, ambalaje şi alte bunuri cumpărate cu titlu oneros. Potrivit *IAS 2 "Stocuri"*, costul de achiziţie cuprinde preţul de cumpărare, inclusiv taxele de import şi celelalte taxe de cumpărare, costurile de transport şi de manipulare şi alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei de stocuri. Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costul de achiziţie.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) fiind, de regulă, recuperabilă, nu intră în costul de achiziţie al stocurilor. În cazul întreprinderilor neplătitoare de TVA sau când taxa nu este deductibilă, evaluarea stocurilor se face la valoarea inclusiv TVA.

Exemplu de calcul al costului de achiziţie pentru stocuri cumpărate

S.C. "ALFA" S.A. a achiziţionat mărfuri din import pentru care se consideră următoarele date:

• *preţul de cumpărare facturat de furnizor*	*4.000 lei*
+taxele vamale achitate în vamă	*800 lei*
+cheltuieli de transport intern	*150 lei*
+cheltuieli de manipulare	*50 lei*
–reducere comercială acordată de furnizor	*100 lei*
= COSTUL DE ACHIZIŢIE	***4.900 LEI***

Costul de producţie

Este propriu stocurilor fabricate: produse finite, semifabricate, producţie în curs de execuţie şi alte stocuri produse de întreprindere .

Costul de producţie cuprinde costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producţie (transformare), precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricaţia bunurilor. De asemenea, în costul de producţie, precum şi în costul de achiziţie al bunurilor pot fi incluse şi costurile îndatorării, respectiv dobânzile şi diferenţele de curs aferente dobânzilor privind împrumuturile, care sunt direct atribuite achiziţiei sau producţiei unui bun pe termen lung.

Cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producţie.

Referitor la cheltuielile indirecte de producţie, trebuie reţinute următoarele aspecte prevăzute de *IAS 2 "Stocuri"*:

- cheltuielile indirecte cuprind regia de producţie, fixă şi variabilă. ***Regia fixă*** de producţie include costurile indirecte care rămân relativ constante, indiferent de volumul producţiei, cum sunt: amortizarea, întreţinerea secţiilor şi utilajelor ş.a. ***Regia variabilă*** include costurile indirecte de producţie care variază direct proporţional cu volumul producţiei, cum sunt: costurile indirecte cu materialele şi forţa de muncă;

- ***alocarea regiei fixe*** asupra costului de producţie se face pe baza ***capacităţii normale de producţie***. În cazul unei producţii scăzute sub capacitatea normală, valoarea regiei fixe pe unitatea de produs nu se majorează. Regia nealocată este contabilizată ca o cheltuială a perioadei. În schimb, în cazul unei producţii peste capacitatea normală, valoarea regiei fixe pe unitatea de produs este diminuată;

- ***alocarea regiei variabile*** asupra costului de producţie se face pe baza folosirii reale a capacităţii de producţie.

Valoarea produselor, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la sfârşitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finisare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice şi evaluarea acestora la costurile de producţie.

Estimarea costului subactivităţii din valoarea producţiei stocate depinde de metoda de inventar aplicată, după cum urmează:

a) în cazul inventarului intermitent, corecţie valorii producţiei stocate se face cu ocazia evaluării acesteia;
b) în cazul inventarului permanent, valorile aferente producţiei stocate se corectează prin creditul conturilor de produse.

Exemplu de calcul al costului de producţie

S.C. "BETA" S.A. a fabricat în exerciţiul N cantitatea de 600 buc. din produsul A, pentru care s-au efectuat următoarele cheltuieli:

- *cheltuieli directe..... 2.220 lei*
- *cheltuieli indirecte..... 700 lei,*
  din care:
  - *cheltuieli fixe..... 400 lei*
  - *cheltuieli variabile..... 300 lei*
- *cheltuieli generale..... 600 lei*
- *cheltuieli de desfacere..... 100 lei*

Capacitatea normală de producţie a societăţii pentru produsul A este de 1.000 bucăţi.

1. *Calculul regiei fixe recunoscută drept cheltuială a perioadei în exercițiul N (RFP):*

RFP = Cheltuieli fixe x (1 – Nivelul real al activității /Nivelul normal al activității)

RFP = 400 lei x (1 – 600 buc./1.000 buc.) = 160 lei

2. *Calculul regiei fixe încorporabilă în costul stocului (RFI):*

RFI = Regie fixă totală – RFP

RFI = 400 lei – 160 lei = 240 lei

3. *Calculul costului de producție total (CPT):*

•cheltuieli directe	*2.220 lei*
+cheltuieli indirecte fixe de producție	*240 lei*
+cheltuieli indirecte de producție	*300 lei*
=TOTAL COST DE PRODUCȚIE	*2.760 lei*

4. *Calculul costului de producție unitar(CPU):*

CPU = 2.760 lei/600 buc = 4,6 lei/buc.

5. *Calculul cheltuielilor neîncorporabile în costul stocului:*

•cheltuieli generale de administrație	*600 lei*
+cheltuieli de desfacere	*100 lei*
+regia fixă de fabricație recunoscută ca o cheltuială a perioadei	*160 lei*
TOTAL COSTURI ALE PERIOADEI	*860 lei*

Dacă nivelul real al activității ar fi fost de 400 buc., atunci regia fixă recunoscută drept cheltuială a perioadei ar fi fost de 240 lei, iar costul unitar de 6,7 lei/buc. Invers, dacă nivelul real al producției ar fi fost mai mare decât cel normal, de exemplu 1.250 buc., atunci costul unitar este de 2,4 lei/buc.

Rezultă ca nivelul costului unitar de producție crește pe măsură ce scade volumul producției sub capacitatea normală și scade când volumul producției depășește capacitatea normală de producție.

Valoarea de aport și valoarea justă

Valoarea de aport este proprie stocurilor reprezentând aport la capitalul social. Ea se stabilește în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcție de prețul pieței, starea și amplasarea stocurilor.

Valoarea justă se stabilește pentru stocurile obținute cu titlu gratuit în funcție de același criterii ca valoarea de aport.

Alte costuri ocazionate de stocurile intrate

Se includ în costul stocurilor numai în măsura în care reprezintă *costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care sunt necesare întreprinderii.* Ca exemplu de astfel de costuri pot fi menționate: regiile generale, costul proiectării produselor destinate anumitor clienți.

Remarcă: Cheltuielile excesive generate de ineficiența producției, precum și cheltuielile posterioare constituirii stocurilor sunt ***excluse din costul lor***, fiind tratate drept

cheltuieli ale perioadei în care au intervenit. Fac parte din această categorie cheltuieli cum sunt:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție peste limitele normal admise;
- costurile de stocaj, altele decât cele care separă două etape ale procesului de producție;
- regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc;
- costurile de desfacere.

De asemenea, în costul de producție se poate include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.

Prin *activ cu ciclu lung de fabricație* se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioada substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Prin *valoarea realizabilă netă* se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

4.3.2. Evaluarea contabilă la ieșire

La data ieșirii sau la darea în consum, bunurile se evaluează și înregistrează la cheltuieli la valoarea contabilă de ieșire. În principiu, valoarea contabilă de ieșire este egală cu valoarea contabilă de intrare. Totuși, dacă bunurile sunt de natura stocurilor și titlurilor de valoare similare sau identice, au valori de intrare diferite și nu există posibilitatea identificării valorilor de intrare, evaluarea la ieșire se poate face, *fie pe baza costului mediu ponderat, după metoda primul intrat – primul ieșit, după metoda ultimul intrat – primul ieșit sau după metoda prețului ultimului lot intrat.* Decizia aparține entității economice, criteriul de opțiune fiind cel al relevanței sau credibilității informației și nu al celui fiscal, poate cel mult al interesului gestionar.

Totuși, în cadrul politicilor contabile, metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elementele similare stocurilor și de la un exercițiu financiar la altul. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau active fungibile, trebuie să se prezinte în situațiile financiare următoarele informații: *motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului exercițiului.* În situațiile financiare se va prezenta, pe total și categorii de stocuri, și informația privind diferența semnificativă creată între valoarea calculată pe baza aplicării metodelor de evaluare la ieșire (CMP, FIFO, LIFO) și valoarea realizabilă netă cunoscută înainte de închiderea exercițiului.

Incongruențele între valoarea contabilă de intrare și cea de ieșire vor fi analizate în continuare pe exemplul evaluării stocurilor.

Metoda identificării specifice porneşte de la ipoteza că fiecare articol ieşit este identificat prin data de intrare şi costul de achiziţie.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente de stocuri care nu sunt de obicei fungibile şi acele bunuri sau servicii produse care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt, de regulă, fungibile. În aceste cazuri, metoda care permite selectarea acelor elemente ce rămân în stoc ar putea fi folosită pentru obţinerea unor efecte dorite asupra rezultatului net al perioadei.

Metoda costului mediu ponderat (CMP). Costul mediu ponderat se poate calcula lunar sau după fiecare operaţie de intrare sau înainte de fiecare operaţie de ieşire, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial plus valoarea intrărilor pe de o parte şi cantitatea existentă în stocul iniţial plus cantitatea intrată, pe de altă parte. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepţie, fără ca perioada de calcul să depăşească durata medie de stocare.

Exemplu:

a) Calculul lunar

U.M.:Bucăţi

DATA	MIŞCĂRI			STOCURI		
	Q*)	P.U.	VALOARE *)	Q	P.U.	VALOARE
01.03	—	—	—	100	10	1 000 lei
02.03	+100	11	+1 100 lei	200	10,8	2 160 lei
16.03	+ 50	12	+ 600 lei	250	10,8	2 700 lei
14.03	-120					
30.03	- 70					
	-190	10,8**)	- 2 052 lei	60	10,8	648 lei

*) *Intrări cu semnul (+), ieşiri cu semnul (-).*

$$**) CMP = \frac{(100\times 10)+(100\times 11)+(50\times 12)}{100+100+50} = 10{,}80 lei$$

b) În cazul calculării valorii medii după fiecare operaţie de intrare:

DATA	MIŞCĂRI			STOCURI		
	Q	P.U.	VALOARE	Q	P.U.	VALOARE
01.03	—	—	—	100	10	1 000 lei
02.03	+100	11	+1 100 lei	200	10,5	2 100 lei
14.03.	- 120	10,5	- 1 260 lei	80	10,5	840 lei
16.03.	+ 50	12	600 lei	130	11,077	1 440 lei
30.03	- 70	11,077	775,40 lei	60	11,077	664,6 lei

- *intrarea pe 02.03.* $CMP = \frac{(100\times 10)+(100\times 11)}{100+100} = 10{,}50 lei$
- *ieşirea pe 14.30.* $= 120 \times 10{,}5 \text{ lei} = 1\,260 \text{ lei}$

- *intrarea pe 16.03.* $CMP = \frac{(80\times 10{,}5)+(50\times 12)}{80+50} = 10{,}077 lei$
- *ieşirea pe 30.03.* $= 70 \times 11{,}077 = 664{,}60 \text{ lei}$

Potrivit **metodei epuizării loturilor, varianta "primul intrat - primul ieşit" (FIFO)** bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite se evaluează la costul de achiziţie al lotului următor în ordine cronologică.

Reluând exemplul de mai sus situaţia se prezintă astfel:

DATA	MIŞCĂRI			STOCURI		
	Q	P.U.	VALOARE	Q	P.U.	VALOARE
01.03	100	10	1 000 lei	100	10	1 000 lei
02.03.	+100	11	+ 1 100 lei	100	10	1 000 lei
				100	11	1 100 lei
				200		2 100 lei
14.03.	- 100	10	- 1 000 lei	80	11	880 lei
	- 20	11	- 220 lei			
	- 120		- 1 220 lei			
16.03.	+ 50	12	+ 600 lei	80	11	880 lei
				50	12	600 lei
				130		1 480 lei
30.03.	- 70	11	- 770 lei	10	11	110 lei
				50	12	600 lei
				60		710 lei

Metoda epuizării loturilor, varianta "ultimul intrat - primul ieşit" (LIFO), ieşirile din stoc sunt evaluate la costul de achiziţie al articolelor intrate ultimele în stoc. Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior în ordine invers cronologică. *Astfel, din cele 120 buc. consumate pe 14.03., 100 buc. se vor evalua la 11 lei şi 20 buc. la 10 lei; în ceea ce priveşte ieşirile pe 30.03., ele vor fi prelevate asupra stocului la 12 lei pentru 50 buc.(ultima intrare pe 16.03.) şi la preţul de 10 lei pentru 20 buc.*

Metoda epuizării loturilor, varianta "următorul (proximul) intrat - primul ieşit" (NIFO), ieşirile din stoc sunt evaluate la valoarea de înlocuire bazată pe preţul ultimei facturi (eventual la preţul estimativ al următoarei facturi). De regulă acest preţ este egal cu preţul pieţei sau costul de înlocuire, după caz.

Metoda ultimului preţ de cumpărare, stocurile ieşite sunt evaluate la preţul de cumpărare înscris în factură ultimelor loturi intrate în gestiunea întreprinderii.

Fiscalitatea şi ***rentabilitatea*** sunt principalii factori care condiţionează adoptarea unei metode sau a alteia, deoarece evaluarea cantităţii de stocuri la sfârşitul perioadei este cheia care conduce la sura sau subevaluarea profitului, iar pe această bază încadrarea sau nu în principiul prudenţei.

Relaţiile de calcul pentru judecăţile de valoare sunt:

a) pentru **stocurile cumpărate şi vândute**

Rezultatul = Vânzări – Costul bunurilor vândute

iar

Costul bunurilor vândute = *Costul bunurilor disponibile pentru vânzare*

unde

Costul bunurilor disponibile pentru vânzare	=	*Costul bunurilor în stoc la începutul perioadei*	+	*Costul bunurilor cumpărate în cursul perioadei*

b) pentru **stocurile fabricate**

Rezultatul = Vânzări – Costul bunurilor vândute

iar

Costul bunurilor vândute	=	*Costul bunurilor disponibile pentru vânzare*	— *Costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei*

unde

Costul bunurilor disponibile pentru vânzare	=	*Costul de achiziţie al stocurilor consumate*	+	*Cheltuielile directe de producţie pentru prelucrare*	+	*Cota de cheltuieli indirecte de producţie repartizate*

Costul de achiziţie al stocurilor consumate	=	*Costul de achiziţie al stocurilor disponibile*	—	*Costul de achiziţie al bunurilor rămase în stoc la sfârşitul perioadei*

Costul de achiziţie al stocurilor disponibile	=	*Costul de achiziţie al bunurilor aflate în stoc la începutul perioadei*	+	*Costul de achiziţie al bunurilor cumpărate în cursul perioadei*

Relaţiile prezentate anterior relevă faptul că orice supraevaluare a bunurilor rămase în stoc la sfârşitul perioadei conduce la creşterea rezultatului, care la rândul său formează obiectul impozitării şi distribuirii de dividende. În mod indirect este afectată menţinerea integrităţii capitalului financiar. În consecinţă, pentru ca întreprinderea să se înscrie în sfera principiului prudenţei, concomitent cu rezolvarea raporturilor cu fiscalitatea, într-o economie stabilă se recomandă metoda costului mediu ponderat (CMP) şi FIFO, în schimb într-o economie inflaţionistă este indicată metoda LIFO .

Calculele prezentate mai jos construite pe baza evaluării ieşirilor în metodele CMP, FIFO şi LIFO ilustrează aprecierile teoretice cu privire la alegerea metodei de evaluare:

a) Metoda CMP lunar

1. Stocul iniţial	*500buc. x 20lei = 10.000lei*	*10.000lei*
2. Cumpărări de stocuri:	*100 buc. x 22lei = 2.200lei*	
	200 buc. x 24lei = 4.800lei	
	7.000lei	*7.000lei*
3. Costul bunurilor disponibile pentru vânzare (1 + 2)		*17.000lei*
4. Costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei	*100 buc. x 21.25lei =2.125lei*	*2.125lei*
5. Vânzări	*700 buc. x 30lei = 21.000lei*	*21.000lei*
6. Costul bunurilor vândute (3 – 4)	*17.000lei – 2.125lei =14.875lei*	*14.875lei*
7. Rezultatul (5 – 6)	*21.000lei – 14.875lei = 6.125lei*	*6.125lei*

b) Metoda FIFO

1. Stocul iniţial		
2. Cumpărări de stocuri:	*500 buc. x 20lei = 10.000lei*	*10.000lei*
	100 buc. x 22lei = 2.200lei	
	200 buc. x 24lei = 4.800lei	
	7.000lei	*7.000lei*
3. Costul bunurilor disponibile pentru vânzare (1 + 2)		*17.000lei*
4. Costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei	*100 buc. x 24lei = 2.400lei*	*2.400lei*
5. Vânzări	*700 buc. x 30lei = 21.000lei*	*21.000lei*
6. Costul bunurilor vândute (3 – 4)	*17.000lei – 2.400lei = 14.600lei*	*14.600lei*
7. Rezultatul (5 – 6)	*21.000lei – 14.600lei = 6.400lei*	*6.400lei*

c) Metoda LIFO

1. Stocul iniţial		
2. Cumpărări de stocuri:	*500 buc. x 20lei = 10.000lei*	*10.000lei*
	100 buc. x 22lei = 2.200lei	
	200 buc. x 24lei = 4.800lei	
	7.000lei	*7.000lei*
3. Costul bunurilor disponibile pentru vânzare (1 + 2)		*17.000lei*
4. Costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei	*100 buc. x 20lei = 2.000lei*	*2.000lei*
5. Vânzări	*700 buc. x 30lei = 21.000lei*	*21.000lei*
6. Costul bunurilor vândute (3 – 4)	*17.000lei – 2.000lei = 15.000lei*	*15.000lei*
7. Rezultatul (5 – 6)	*21.000lei – 15.000lei = 6.000lei*	*6.000lei*

Din judecăţile de valoare prezentate mai sus nu pot lipsi cele privind evoluţia preţurilor. Astfel, în cazul evaluării FIFO, în perioadele în care preţurile cresc, folosirea acestei metode duce la includerea preţurilor mai mici în costul produselor şi a preţurilor mai mari în valoarea materialelor existente (rămase în stoc). Totuşi, din punct de vedere real, reprezintă însă ordinea în care ar trebui să se lichideze fizic un stoc(materialele aflate în stoc trebuie să iasă în ordinea intrării lor, astfel încât să nu se producă pierderi din cauza uzurii morale sau a deteriorării lor).

Evaluarea LIFO este diferită de cea care prevede lichidarea stocurilor în ordinea intrării materialelor. Când preţurile cresc, în costul produselor intră preţurile recente, mai mari, cele vechi, mai mici, fiind folosite pentru evaluarea stocului final. Astfel, produsele au un cost mai realist, care reflectă preţurile actuale: valoarea stocului final este însă mai mică decât cea reală, deoarece pentru determinarea ei nu se folosesc preţurile curente.

Din punct de vedere managerial:

- Cu excepţia metodei FIFO, celelalte metode prezentate nu servesc atât la lichidarea fizică a stocurilor cât mai ales la stabilirea preţului materialelor destinate consumului în producţie şi a valorii stocului disponibil. Pentru a se evita procesul de uzură morală trebuie folosită metoda FIFO;

• Valorile obținute vor fi influențate de fluctuația prețurilor, cantitățile intrate și ieșite, precum și de frecvența intrărilor și ieșirilor de materiale;

• Pot fi utilizate alte metode, cum ar fi determinarea costului standard și a costului de înlocuire.

Din spectrul politicilor contabile privind evaluarea la ieșire a activelor din categoria stocurilor și a activelor fungibile, incluzând activele financiare, nu pot lipsi cele două tratamente contabile, formulate de *IAS 2 "Stocuri"*, respectiv *tratamentul contabil de bază și tratamentul contabil alternativ.*

Așa cum se degajă din *IAS 2 "Stocuri" La ieșire, potrivit tratamentului de bază, costul stocurilor trebuie determinat prin metoda FIFO sau metoda costului mediu ponderat. Excepție fac stocurile care nu sunt de obicei fungibile și acele bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte care se evaluează prin identificarea specifică a costurilor individuale.*

Tratamentul contabil alternativ (fără a mai fi recunoscut de IAS 2 "Stocuri") se bazează pe metoda LIFO, cu excepția prezentată mai sus pentru tratamentul contabil de bază.

Prezența celor două tratamente impune o politică contabilă privind evaluarea. În acest sens *IAS 2 "Stocuri"* nu conține o prevedere cu privire la faptul că întreprinderea trebuie să folosească o singură formulă pentru determinarea costurilor pentru toate stocurile pe care le deține în rețeaua internațională sau poate utiliza metode diferite pentru stocuri diferite. *IAS 1* confirmă în acest sens că fiecare întreprindere poate utiliza CMP, FIFO, și LIFO pentru alocarea costurilor pe diferite clase de stocuri care prezintă caracteristici diferite în ceea ce privește natura și modul de utilizare a acestora. Necesar este că o metodă aleasă să fie folosită în mod corespunzător atât pentru aceeași clasă de stocuri cât și de la o perioadă la altă.

	Metoda identificării specifice	*Metoda costului mediu*	*FIFO*	*LIFO*
• Vânzări	*2 500*	*2 500*	*2 500*	*2 500*
• Costul bunurilor vândute				
➢ Stoc inițial	*250*	*250*	*250*	*250*
➢ Cumpărări	*2 875*	*2 875*	*2 875*	*2 875*
➢ Costul bunurilor disponibile pentru vânzare	*3 125*	*3 125*	*3 125*	*3 125*
• Minus stoc final	*1 340*	*1 375*	*1 505*	*1 245*
• Costul bunurilor vândute	*1 785*	*1 750*	*1 620*	*1 880*
• Marja brută din vânzări	*715*	*750*	*880*	*620*

Se observă că prin metoda LIFO, care determină costul bunurilor vândute pe baza celor mai recente prețuri care sunt, în acest caz, cele mai mari, se obține cea mai mică marjă brută. Invers, prin metoda FIFO, care determină costul bunurilor vândute pe baza celor mai vechi prețuri care sunt, în acest caz, cele mai mici, se obține cea mai mare marjă brută. Marja brută obținută conform metodei costului mediu se situează între marjele obținute prin metodele LIFO și FIFO. Prin urmare, este evident faptul că această metodă are un efect mai puțin pronunțat asupra venitului net.

În ipoteza în care, pe parcursul unei perioade de descreștere a prețurilor vor apărea efecte inverse. Metoda LIFO va produce o marjă brută mai mare decât metoda FIFO. Este evident faptul că alegerea metodei de evaluare a stocurilor are cea mai mare importanță pe parcursul perioadelor prelungite în care se înregistrează schimbări ale prețurilor într-o singură direcție, fie de creștere, fie de descreștere.

Urmărind ***efectul asupra impozitelor pe profit*** se consideră că utilizarea metodei FIFO sau a metodei costului mediu în perioadele în care se înregistrează creșteri de prețuri are drept rezultat raportarea de către firmă a unui profit mai mare decât cel real, plătind în consecință impozite pe profit/mai mari. Profitul este supraevaluat, deoarece costul bunurilor vândute este subevaluat comparativ cu prețurile curente. Pe de o parte, compania trebuie să-și achiziționeze stocurile de înlocuire la prețuri mai mari, iar pe de altă parte sunt necesare și fonduri suplimentare pentru a plăti impozitele pe profit.

Într-o perioadă de creștere a prețurilor, o întreprindere care utilizează ca bază metoda LIFO poate descoperi că stocurile din Bilanțul contabil sunt evaluate la un cost mult mai mic decât prețul plătit în mod curent pentru aceleași articole. Managementul trebuie să monitorizeze această situație cu atenție, deoarece, dacă valoarea stocului de la sfârșitul anului se situează sub nivelul stocului inițial, compania va descoperi că plătește impozit pe profit pe diferența dintre costul curent și vechiul cost LIFO din evidențele contabile. Atunci când apare, această situație este numită lichidarea LIFO, deoarece în urma vânzărilor stocurile s-au redus sub nivelul stabilit în anii anteriori. Lichidarea LIFO poate fi prevenită prin achiziționarea unor cantități suficiente înainte de încheierea anului, pentru restabilirea nivelului dorit al stocurilor. Uneori, lichidarea LIFO nu poate fi evitată în situația opririi producției sau întreruperii livrărilor, cum se întâmplă în cazul unei greve.

4.4. Tehnici de măsurare a costurilor

Așa cum se degajă din IAS 2 **„Contabilitatea stocurilor"**, două metode se pot folosi pentru măsurarea costurilor, respectiv:

- *metoda costurilor standard;*
- *metoda prețului cu amănuntul.*

În contabilitatea din România se adaugă o a treia metodă, cea a costurilor efective, iar metoda costurilor standard figurează sub apelația *„metoda costurilor prestabilite"*.

a) Metoda costurilor efective. Costul stocurilor se construiește pe baza datelor consemnate în documentele justificative. Tehnica de măsurare este cea a însumării elementelor constitutive ale costului stocului.

b) Metoda costurilor standard sau prestabilite. Costul stocurilor este un cost estimat în funcție de materialele și consumabilele apreciate ca normale, de manopera prestabilită și în condiții normale privind eficiența și folosirea capacității de producție. Altfel spus, costurile standard sunt costuri antecalculate, în raport de datele constatate în perioadele precedente.

Diferențele între prețul prestabilit și costul efectiv de achiziție se înregistrează în faza de intrare distinct în contabilitate. De asemenea, sunt reflectate și diferențele între prețul prestabilit al stocurilor inițiale din exercițiul precedent și prețul prestabilit al acelorași stocuri antecalculat pentru exercițiul curent.

c) Metoda prețului cu amănuntul operează în cazul stocurilor cu mișcare rapidă din întreprinderile de comercializare. Conform acestei metode

Costul = Prețul cu amănuntul – Marja brută a stocului

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE
DEPARTAMENTUL
BIBLIOTECA

În România o asemenea metodă este folosită pentru formarea preţului de vânzare cu amănuntul la întreprinderile de comercializare. În acest caz formula de construire a preţului cu amănuntul este:

Preţul cu amănuntul (de vânzare)	=	*Costul de achiziţie sau de producţie*	+	*Adaosul comercial (marja comercială)*	+	*TVA*

În acest caz, pentru determinarea costului, nu se porneşte de la preţul de piaţă, ci de la cost, ca mărime internă determinabilă, adăugându-se cele două elemente se determină preţul. În aceste condiţii piaţa poate interveni în mod indirect, prin acceptarea sau nu a preţului de vânzare construit de întreprindere şi nu impus de piaţă.

Formula propusă de **IAS 2**, care porneşte de la preţul cu amănuntul (preţul de piaţă) prin deducerea marjei stabileşte costul stocului, este singura viabilă în condiţiile unei economii de piaţă supusă concurenţei.

Remarcă. În **românia** în cazul costurilor prestabilite se organizează paralel o evidenţă a diferenţelor dintre costul prestabilit şi costul efectiv, aceste diferenţe reflectându-se în cele din urmă în costul efectiv (cu plus sau minus).

Ideea care se degajă din **IAS 2** cu privire la costul standard este aceea că acest preţ este adoptat ca mărime de evaluare şi decontare la intrare – ieşire a stocurilor în contabilitatea financiară. Aşa cum rezultă din standard *„tehnici cum sunt metoda de evaluare a produselor la costul standard sau metoda de evaluare a mărfurilor la preţul cu amănuntul pot fi utilizate pentru raţiuni practice cu condiţia ca ele să conducă la rezultate care sunt apropiate rezultatelor ce s-ar fi obţinut utilizând una din metodele prevăzute mai înainte"*. În consecinţă orice diferenţă între costul istoric şi costul standard nu formează obiectul includerii în costul bunului, ci în cel al costului perioadei. Deci, diferenţele de preţ constatate la intrare trebuie înregistrate direct la conturile de cheltuieli din **clasă 6 „Conturi de cheltuieli"**.

4.5. Evaluarea ulterioară a stocurilor (alternative în evaluarea stocurilor la bilanţ)

Potrivit principiului prudenţei stocurile nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea recuperabilă care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. Pentru a depăşi această stare se procedează la compararea costului stocurilor cu valoarea realizabilă netă reţinându-se cea mai mică valoare.

Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi la locul în care se găsesc în prezent.

Valoarea realizabilă netă este egală cu preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut prin utilizare sau vânzare pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor necesare vânzării.

Nevoia de estimare a valorii realizabile nete derivă din deteriorarea fizică a stocurilor, uzura lor morală parţială sau integrală, învechirea şi din diminuarea preţurilor lor de vânzare. În cazul în care valoarea realizabilă netă este mai mică decât costul stocurilor, pierderea corespunzătoare este recunoscută ca o cheltuială.

Valoarea materiilor prime şi materialelor consumate folosite în producţie nu este diminuată sub costul stocurilor dacă se estimează că produsele finite în care urmează să se încorporeze vor fi vândute pentru un preţ mai mare sau egal cu costul lor. Totuşi, dacă se estimează că acel cost al produselor finite va depăşi valoarea realizabilă netă, atunci şi valoarea materiilor şi materialelor se diminuează.

Estimarea valorii realizabile nete se efectuează în baza următoarelor criterii:

(a) fluctuaţiile de preţ şi de cost care sunt legate direct de evenimente ce au intervenit după închiderea perioadei, în măsura în care aceste evenimente confirmă condiţiile existente la sfârşitul perioadei;

(b) scopul pentru care stocurile sunt deţinute. Astfel, dacă stocurile urmează să fie livrate în baza unor contracte ferme se va reţine preţul stabilit contractual. În situaţia în care cantitatea deţinută este mai mare decât cantitatea contractată, valoarea realizabilă netă a surplusului se determină pornind de la preţurile generale de vânzare practicate pe piaţă.

(c) provizioanele sau datoriile contingente pot apărea din contracte ferme de vânzare sau peste stocurile deţinute sau din contractele ferme de cumpărare. Această situaţie este tratată potrivit *IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente"*.

Remarcă. În cele mai multe cazuri valoarea realizabilă netă este tratată ca o valoare de piaţă în sensul de cost (preţ) de înlocuire. Din acest punct de vedere reprezintă suma pe care o întreprindere trebuie să o plătească în prezent pentru aceleaşi bunuri, cumpărate de la furnizorii obişnuiţi şi în condiţiile obişnuite. Este preferabil preţul de înlocuire în locul valorii realizabile nete, ca valoare posibilă de obţinut prin vânzarea stocului, deoarece procedeele tehnice sunt suficient de complexe şi complicate. Costul de înlocuire derivă în mod normal din costul curent de achiziţie al unui activ similar, nou sau utilizat.

În România , potrivit reglementărilor contabile evaluarea stocurilor cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită şi valoare de inventar, stabilită în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei. Totodată, la încheierea exerciţiului, stocurile se evaluează şi reflectă în bilanţul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu valoarea de inventar. Prin compararea celor două valori se reţine cea mai mică. Compararea şi decizia de evaluare se face direct în listele de inventariere. În acest sens, în „Normele de inventariere" se prevede ca în cazul în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar, în caz contrar se reţine valoarea din contabilitate.

Exemple privind estimarea valorii realizabile nete

1. O societate a achiziţionat mărfuri din import pentru care sunt necesare lucrări de ambalare şi etichetare. Cheltuielile efectuate sunt redate în tabelul de mai jos.

Preţul de cumpărare facturat de furnizor	*25 000 lei*
Taxe vamale achitate în vamă	*2 500 lei*
Comision vamal	*12,5 lei*
TVA achitată în vamă	*400 lei*
Cheltuieli de transport pe parcurs intern	*3 570 lei*
Cheltuieli de manipulare	*100 lei*
Cheltuieli cu verificarea calităţii mărfurilor	*700 lei*
Primă de asigurare plătită unei societăţi pentru marfa asigurată împotriva calamităţilor	*900 lei*
Reducere comercială acordată de furnizor	*600 lei*
Diferenţa de curs valutar rezultată din plata furnizorului extern	*100 lei*

Întreprinderea estimează că mărfurile vor fi vândute la prețul de 60.000 lei. În scopul vânzării vor fi necesare:

- *costuri cu evaluarea mărfii 20.000 lei,*
- *costuri cu pregătirea vânzării 6.000 lei*
- *costuri cu vânzarea efectivă 8.000 lei*

a) calculul costului de achiziție:

•	*Valoarea în vamă*	*25 000 lei*
+	*Taxe vamale achitate în vamă*	*2 500 lei*
+	*Comision vamal*	*12,5 lei*
+	*Cheltuieli de transport pe parcurs intern (exclusiv TVA)*	*3 000 lei*
+	*Cheltuieli de manipulare*	*100 lei*
+	*Cheltuieli cu verificarea calității mărfurilor*	*700 lei*
+	*Prima de asigurare*	*900 lei*
-	*Reducerea comercială acordată*	*600 lei*
=	***COST DE ACHIZIȚIE***	***31 612,5 lei***

b) calculul valorii realizabile nete:

•	*Prețul de vânzare*	*60 000 lei*
-	*Costuri cu evaluarea mărfurilor*	*20 000 lei*
-	*Costurile cu pregătirea vânzării*	*6 000 lei*
-	*Costurile cu vânzarea efectivă*	*8 000 lei*
=	***VALOAREA REALIZABILĂ NETĂ***	***26 000 lei***

c) Conform IAS 2 Stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Prin urmare min (31 612,5 lei și 26 000 lei) = 26.000 lei este valoarea cu care stocurile vor fi recunoscute în situațiile financiare.

2. Pentru fabricarea unui produs finit s-au efectuat următoarele cheltuieli:

Materii prime consumate pentru fabricarea produsului finit	*40.000 lei*
Materiale consumabile consumate pentru fabricarea produsului finit	*7.000 lei*
Costurile cu manopera muncitorilor direct productivi	*25.000 lei*
CAS aferent salariilor de mai sus	*5.000 lei*
Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	*5.000 lei*
Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări	*1.000 lei*
Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	*2.000 lei*
Cheltuieli cu servicii bancare	*3.000 lei*
Costuri cu manopera muncitorilor din unitățile de desfacere	*12.000 lei*
Amortizarea clădirilor fabricii, a instalațiilor și a echipamentelor	*17.000 lei*
Costuri cu depozitarea și manipularea materiilor prime, a producției în curs și a consumabilelor	*18.000 lei*
Cheltuieli cu administrarea secțiilor	*6.000 lei*
Costuri indirecte cu materiale	*18.000 lei*
Costuri indirecte cu forța de muncă	*28.000 lei*

Nivelul normal al capacității de producție este de 100.000 lei, iar nivelul real este de 80.000 buc.

a) Clasificarea cheltuielilor (în lei):

Denumire cheltuieli	*Directe*	*Indirecte*		*Generale de administrație*	*Desfacere*
		Fixe	*Variabile*		
Materii prime consumate pentru fabricarea produsului finit	*40.000*				
Materiale consumabile consumate pentru fabricarea produsului finit	*7.000*				
Costul cu manopera muncitorilor direct productivi	*25.000*				
CAS aferent salariilor de mai sus	*5.000*				
Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate				*5.000*	
Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări				*1.000*	
Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații				*2.000*	
Cheltuieli cu servicii bancare				*3.000*	
Costuri cu manopera muncitorilor din unitățile de desfacere					*12.000*
Amortizarea clădirilor fabricii, a instalațiilor și echipamentelor		*17.000*			
Costurile cu depozitarea și manipularea materiilor prime, a producției în curs și a consumabilelor		*18.000*			
Cheltuieli cu administrareu secțiilor		*6.000*			
Costuri indirecte cu materialele			*18.000*		
Costuri indirecte cu forța de muncă			*28.000*		
TOTAL	*77.000*	*41.000*	*46.000*	*11.000*	*12.000*

b) Determinarea regiei fixe ce este recunoscută drept cheltuială a perioadei:

$$Cheltuiala_perioadei = Cheltuieli_fixe * (1 - \frac{Nivel_real}{Nivel_normal})$$

$$Cheltuiala_perioadei = 41.000 * (1 - \frac{80.000}{100.000}) = 8.200 lei$$

c) *Cheltuielile încorporabile în valoarea stocului:*

• *Cheltuieli directe*	*77.000 lei*
+ *Cheltuieli indirecte (41.000+46.000)*	*87.000 lei*
– *Regia recunoscută ca o cheltuială a perioadei*	*8.200 lei*
=*COST DE PRODUCȚIE*	*155.800 lei*

d) *Cheltuieli neîncorporabile în valoarea stocurilor:*

• *Cheltuieli generale de administrație*	*11.000 lei*
+ *Cheltuieli de desfacere*	*12.000 lei*
+ *Regia recunoscută ca o cheltuială a perioadei*	*8.200 lei*
= *CHELTUIELI NEÎNCORPORABILE*	*31.200 lei*

4.6. Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate – metoda inventarului permanent

4.6.1. Operații privind cumpărările de stocuri

În cursul exercițiului, toate operațiile privind cumpărările de materiale și mărfuri de la furnizori se înregistrează la costul de achiziție în debitul conturilor de stocuri în corespondență cu creditul conturilor de furnizori, dacă aprovizionarea se face pe credit comercial, și prin conturile de trezorerie dacă se utilizează instrumente de plată imediată.

Exemplu. *Întreprinderea „Titan" S.A. cumpără pe credit comercial materii prime în valoare de 100.000 lei, iar cheltuielile cu transportul înscrise în factură de 10.000 lei, TVA deductibilă este 19%.*

110.000 lei	***301***	=	***401***	*130.900 lei*
	Materii prime		*Furnizori*	
20.900 lei	***4426***			
	TVA – deductibilă			

Documentul justificativ care a stat la baza înregistrării de mai sus este *„factura"*. În cazul în care stocurile consemnate în factură fac parte din gestiuni distincte, se constată diferența la recepție, sau stocurile primite nu sunt însoțite de documente de facturare, se întocmește *„Nota de recepție și constatare de diferențe"*.

Cumpărările de stocuri implică anumite cheltuieli accesorii: cheltuieli de transport, asigurarea transportului, onorarii intermediarului ce a facilitat achiziția etc. Principial aceste cheltuieli trebuie adăugate la prețul de achiziție și contabilizate în debitul conturilor de stocuri, în cazul metodei inventarului permanent și în debitul conturilor **601 „Cheltuieli cu materiile prime", 607 „Cheltuieli privind mărfurile"** etc., în cazul metodei inventarului intermitent. Și totuși, practicile contabile manifestă rezolvarea, în sensul că în toate cazurile în care aceste cheltuieli nu sunt delimitate fără ambiguitate privind anumite cumpărări particulare, ele pot fi înregistrate utilizând conturile **613 „Cheltuieli cu primele de**

asigurare"; 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"; 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal" etc.

O problemă specifică intrării stocurilor cumpărate este cea a contabilizării cheltuielilor cu transportul efectuat cu mijloace proprii. NSC a adoptat soluția înregistrării cheltuielilor direct prin conturile din clasa a 6-a **„Conturi de cheltuieli"** în funcție de natura lor. **Exemplu,** dacă transportul s-a realizat cu autocamionul propriu, salariul șoferului se înregistrează în debitul contului **641 „Cheltuieli cu salariile personalului"**, amortizarea autocamionului se reflectă în debitul contului **681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere"** etc.

Soluția de mai sus nu-și propune să divulge utilizarea de către agenții economici a unor servicii în unitățile acestora. Motivația prezentată în acest sens este aceea că aceste servicii se încorporează direct în bunurile supuse taxei pe valoarea adăugată.

Totuși, această soluție conduce la un rezultat în care costul de achiziție al stocurilor cumpărate nu cuprinde și valoarea serviciilor de transport efectuate cu mijloace proprii. Acest aspect nu poate fi expediat la cutia neagră, deoarece poate deveni o componentă a cheltuielilor cu variația stocurilor, cu implicații asupra fidelității rezultatului calculat.

În situația în care s-ar delimita și serviciile proprii privind transportul stocurilor cumpărate, pentru costul de producție înregistrarea ar fi de tipul:

	3	=	**711**	
	Conturi de stocuri		Variația stocurilor	

Cheltuielile, în funcție de natura lor, se înregistrează în clasă **6 „Conturi de cheltuieli"**.

În spiritul demersului de mai sus se înscrie și soluția normalizată privind înregistrarea la contul **635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"** a taxei pe valoarea adăugată facturată de furnizori aferentă bunurilor pierdute pe timpul transportului. O asemenea cheltuială este generată de o taxă nedeductibilă și în consecință devine un element component al costului de achiziție al stocurilor.

4.6.2. Operații privind ieșirea stocurilor

Consumul de materii prime și materiale se înregistrează pe baza *„bonurilor de consum"* sau a *„fișei limită de consum"*, formula contabilă fiind:

	60	=	**3xx**	
	Cheltuieli privind stocurile		Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	

Similar se înregistrează și ieșirile pe calea vânzărilor.

Remarcă. În aplicarea metodei inventarului permanent este necesară, după părerea noastră, adoptarea soluției proprii PCG francez. O asemenea soluție se bazează pe folosirea unui cont distinct înregistrării variației stocurilor cumpărate. Procedând astfel, se asigură informația necesară cunoașterii cheltuielilor privind stocurile cumpărate și respectiv a cheltuielilor privind stocurile consumate. relația dintre cele două categorii de cheltuieli este forma:

Cheltuieli privind stocurile consumate	=	*Cheltuieli privind stocurile cumpărate*	±	*Variația stocurilor cumpărate*

cu (+) în situația în care stocurile finale s-au micșorat în raport cu stocurile inițiale, cu (–) în situația inversă.

Tipurile de înregistrări contabile posibile în cadrul acestei soluții sunt:

a) cumpărări de stocuri:

60	=	401
Cheltuieli privind stocurile		Furnizori

b) recepția stocurilor cumpărate,

3	=	6xx
Conturi de stocuri		Cheltuieli privind variația stocurilor

c) Consumul de stocuri:

6xx	=	3xx
Cheltuieli privind variația stocurilor		Conturi de stocuri

4.7. Contabilitatea operațiilor privind stocurile cumpărate – metoda inventarului intermitent

În cadrul metodei inventarului intermitent, la deschiderea exercițiului se preiau la cheltuielile perioadei stocurile intrate reflectate în conturile din clasă a 3-a **„Conturi de stocuri și producție în curs de execuție"**. Pe baza *listelor de inventariere*, înregistrarea este de tipul:

60	=	3xx
Cheltuieli privind stocurile		Conturi de stocuri și producție în curs de execuție

Cumpărările de stocuri efectuate în cursul perioadei se înregistrează prin relația:

60	=	401
Cheltuieli privind stocurile		Furnizori
4426		
TVA – deductibilă		

La sfârșitul perioadei, pe baza *listelor de inventariere* întocmite, stocurile finale sunt reflectate prin formula contabilă:

3xx	=	60
Conturi de stocuri și producție de execuție		Cheltuieli privind stocurile

Exemplu. *Stocurile inițiale de materii prime sunt de 1.000 lei, cumpărările de stocuri inclusiv cheltuielile de transport cuprinse în factură 10.000 lei, TVA 19%, stocul final determinat prin inventariere 3.000 lei.*

a) La deschiderea exercițiului, preluarea la cheltuieli a stocurilor inițiale:

1.000 lei — *601* — *Cheltuieli cu materiile prime* = *301* — *Materii prime* — *1.000 lei*

Remarcă. Întrucât prin contabilitatea financiară se realizează ambele structuri informaționale privind stocurile, respectiv structura financiară și structura gestionară, înregistrarea de mai sus se recomandă să se efectueze la închiderea exercițiului. Și totuși, în condițiile în care profitul se calculează și impozitează lunar, este în avantajul întreprinderii ca înregistrarea să se realizeze la deschiderea exercițiului. Interesul fiscal al întreprinderii trebuie să primeze în fața celui gestionar.

b) Achiziții de materii prime în cursul exercițiului:

10.000 lei — *601* — *Cheltuieli cu materiile prime* = *401* — *Furnizori* — *11.900 lei*

1.900 lei — *4426* — *TVA – deductibilă*

c) La închiderea exercițiului stocul final constatat în listele de inventariere este de 3.000 lei:

3.000 lei — *301* — *Materii prime* = *601* — *Cheltuieli cu materiile prime* — *3.000 lei*

Situația în contul 301 „Materii prime" se prezintă astfel:

301 „Materii prime"

D		C	
Stoc inițial	*1.000*	*Preluarea la cheltuieli a stocurilor inițiale*	*1.000*
Preluarea stocului final determinat prin inventariere	*3.000*	*Stoc final*	*3.000*

Valoarea materiilor prime ieșite = Stoc inițial + Intrări – Stoc final

8.000 lei = 1.000 lei + 10.000 lei – 3.000 lei

Valoarea materiilor prime ieșite prin consum potrivit relației de mai sus este redată și prin contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime".

601 „Cheltuieli cu materiile prime"

D		C	
Stoc inițial	*1.000*	*Stoc final*	*3.000*
Intrări	*10.000*	*Sold debitor (consum)*	*8.000*

Remarcă. *Dacă s-ar fi adoptat varianta înregistrării numai a variației stocurilor, contabilitatea se prezintă astfel:*

a) Cumpărări de stocuri:

10.000 lei — *601* — *Cheltuieli cu materiile prime* = *401* — *Furnizori* — *11.900 lei*

1.900 lei — *4426* — *TVA – deductibilă*

b) Determinarea și înregistrarea variației stocurilor:

Variația stocului = Stoc final – Stoc inițial

2.000 lei = 3.000 lei – 1.000 lei

2.000 lei — *301* — *Materii prime* = *601* — *Cheltuieli cu materiile prime* — *2.000 lei*

Situația în contul 301 „Materii prime" se prezintă astfel:

301 „Materii prime"

D		C	
Stoc inițial	*1.000*		
Creșterea stocului final	*2.000*	*Sold final debitor*	*3.000 (Stoc final)*

iar în contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime"

D	601 „ Cheltuieli cu materiile prime"	C
●Intrări 10.000	●Creşterea stocului final 2.000	
● Intrări 10.000	● Sold debitor (ieşiri) 8.000	

4.8. Contabilitatea operaţiilor privind stocurile fabricate

Dacă se foloseşte metoda inventarului permanent, în cursul exerciţiului pe baza *„bonurilor de predare, transfer, restituire"*, produsele recepţionate se înregistrează la costul de producţie prin relaţia:

34 = **711**
Produse — Variaţia stocurilor

Înregistrarea de mai sus este valabilă şi în cazul folosirii metodei inventarului intermitent, cu deosebirea că ea se efectuează numai la finele perioadei şi numai pentru stocurile finale de produse sau producţie în curs de execuţie.

Ieşirea de produse prin vânzare, metoda inventarului permanent, generează înregistrarea:

711 = **34**
Variaţia stocurilor — Produse

Reluarea producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei următoare implică înregistrarea:

711 = **33**
Variaţia stocurilor — Producţia în curs de execuţie

În situaţia în care se utilizează metoda inventarului intermitent, ciclul complet de înregistrări se prezintă astfel:

a) decontarea asupra veniturilor a stocurilor iniţiale de produse şi producţie în curs de execuţie:

711 = **33**
Variaţia stocurilor — Producţia în curs de execuţie
34
Produse

b) preluarea la conturile de stocuri a produselor şi producţiei în curs de execuţie consemnate la sfârşitul perioadei în *„listele de inventariere"*:

33 = **711**
Producţia în curs de execuţie — Variaţia stocurilor
34
Produse

Exemplu. *Stocurile iniţiale de produse finite sunt de 2.000 lei, stocurile de produse finite obţinute în cursul perioadei 30.000 lei, cost de producţie, stocurile constatate la inventariere, 2.500 lei.*

a) preluarea pe seama veniturilor a stocurilor iniţiale la deschiderea exerciţiului:

2.000 lei — *711* — *Variaţia stocurilor* = *345* — *Produse finite* — *2.000 lei*

b) înregistrarea stocurilor finale constatate la inventariere:

2.500 lei — *345* — *Produse finite* = *711* — *Variaţia stocurilor* — *2.500 lei*

Remarcă. *Dacă s-ar fi folosit varianta înregistrării numai a variaţiei stocurilor, reflectarea în conturi se prezintă astfel:*

Variaţia stocurilor = Stocuri finale – Stocuri iniţiale

500 lei = 2.500 lei – 2.000 lei

500 lei — *345* — *Produse finite* = *711* — *Variaţia stocurilor* — *500 lei*

Situaţia în contul 345 „Produse finite" în aceste condiţii se prezintă astfel:

D	345 „ Produse finite"	C
●Sold iniţial (Stoc iniţial) 2.000		
● Creşterea stocului final 500		
● Total 2.500	● Sold final debitor 2.500	

4.9. Cazuri particulare

Comparativ cu metodologia generală de înregistrare a intrărilor şi ieşirilor de stocuri, în contabilitatea internă intervin unele cazuri particulare. În continuare se vor analiza aceste situaţii concrete.

4.9.1. Stocuri cumpărate fără facturi sosite

Pentru acest caz la închiderea exerciţiului „N" pentru bunurile sosite fără factură, pe baza *„Notei de recepţie şi constatare de diferenţe"* se debitează conturile de **„Stocuri"** şi se creditează contul **408 „Furnizori – facturi nesosite"**. La deschiderea exerciţiului „N+1" se stornează în negru înregistrarea de mai sus. Ulterior, pe măsura sosirii facturii se debitează conturile de **„Stocuri"** şi se creditează contul **401 „Furnizori"**.

Se poate folosi şi varianta în care la primirea facturii se înregistrează numai diferenţele între valoarea estimată în faza iniţială şi cea încrisă în factură. Formula contabilă întocmită este:

408 = **401**
Furnizori – facturi nesosite *(valoarea estimată înregistrată în exerciţiul încheiat)* — Furnizori *(valoarea facturii)*
3
Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie *(diferenţa în plus faţă de valoarea estimată)*
4426
TVA – deductibilă *(TVA aferentă diferenţei în plus)*

Totodată se face înregistrarea:

4426 = **4428**
TVA – deductibilă — TVA – neexigibilă

Cele două înregistrări pot fi reunite într-una singură, recapitulativă, caz normal:

408 = **401**
Furnizori – facturi nesosite *(valoarea estimată înregistrată în exerciţiul încheiat)* — Furnizori *(valoarea facturii)*

3		4428
Conturi de stocuri și producție în curs de execuție *(diferențe în plus față de valoarea estimată)*		TVA – neexigibilă *(storno negru TVA neexigibilă)*
4426		
TVA – deductibilă *(TVA calculată și consemnată în factură)*		

Dacă diferențele privind valoarea stocurilor ar fi fost în minus se înregistrau în creditul conturilor din clasă **3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție".**

Exemplu. *În exercițiul „N" valoarea mărfurilor sosite fără factură este de 10.000 lei, în exercițiul „N+1" se primește factură din care rezultă că prețul de achiziție este de 10.500 lei.*

a) Înregistrarea recepției mărfurilor sosite fără factură în exercițiul „N":

10.000 lei	*371*	=	*408*	*11.900 lei*
	Mărfuri		*Furnizori – facturi nesosite*	
1.900 lei	*4428*			
	TVA – neexigibilă			

b) Stornarea operației la deschiderea exercițiului „N+1":

11.900 lei	*408*	=	*371*	*10.000 lei*
	Furnizori – facturi nesosite		*Mărfuri*	
			4428	*1.900 lei*
			TVA – neexigibilă	

c) La sosirea factură se face înregistrarea:

10.500 lei	*371*	=	*401*	*12.495 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
1.995 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

În cazul în care s-ar folosi cea de-a doua variantă, este valabilă înregistrarea de la punctul „a". La sosirea facturii în exercițiul „N+1" se face înregistrarea:

11.900 lei	*408*	=	*401*	*12.495 lei*
	Furnizori – facturi nesosite		*Furnizori*	
500 lei	*371*			
	Mărfuri			
95 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

și

1.900 lei	*4426*	=	*4428*	*1.900 lei*
	TVA – deductibilă		*TVA – neexigibilă*	

sau

11.900 lei	*408*	=	*401*	*12.495 lei*
	Furnizori – facturi nesosite		*Furnizori*	
500 lei	*371*		*4428*	*1.900 lei*
	Mărfuri		*TVA – neexigibilă*	
1.995 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

Dacă se folosește metoda inventarului intermitent, operațiile privind cumpărările de stocuri se înregistrează direct în debitul conturilor din grupă **60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale și mărfuri"** și în creditul conturilor 40 **„Furnizori și conturi asimilate".**

4.9.2. Cumpărări de stocuri cu reduceri comerciale și financiare

Reducerile primite în cazul cumpărărilor de stocuri pot avea caracter comercial și caracter financiar.

Reducerile comerciale îmbracă forma de *rabaturi, remize* și *risturne. Rabaturile* se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare, ***remizele*** se acordă asupra prețului pentru vânzări superioare volumului convenit sau poziția de transport preferențială a cumpărătorului, iar *risturnele* sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului de operații efectuate cu același terț în decursul unei perioade determinate.

Reducerile financiare sunt sub formă de *sconturi de decontare* pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Din punct de vedere metodologic, reducerile se determină în ***cascadă.***

Exemplu, se presupune următorul detaliu de factură:

• *Mărfuri*	*10.000 lei*
– *Rabat 5%*	*500 lei*
	9.500 lei
– *Remiza 10%*	*950 lei*
NETĂ COMERCIALĂ	***8.550 lei***
– *Scont de decontare 2%*	*171 lei*
NETĂ FINANCIARĂ	***8.379 lei***
+ *TVA 19%*	*1.592 lei*
NETĂ DE PLATĂ	***9.971 lei***

Reducerile comerciale nu se înregistrează în cazul în care sunt consemnate în factură inițială; la conturile de stocuri se evidențiază mărimea netă comercială. În schimb, sconturile primite se contabilizează după caz la facturare sau după facturare.

În continuare se prezintă tratamentele contabile specifice conturilor semnalate mai sus:

a) **Reduceri comerciale și financiare la facturare**

Se presupune următorul detaliu de factură:

•	*Mărfuri*	*10.000 lei*
–	*Rabat (10.000 × 10%)*	*1.000 lei*
=	*Valoarea netă comercială*	*9.000 lei*
–	*Scont de decontare (9.000 × 5%)*	*450 lei*
=	*Valoarea netă financiară*	*8.550 lei*
+	*TVA (19% × 8.550)*	*1.624,5 lei*
=	*Total factură*	*10.174,5 lei*

9.000 lei	*371*	=	*401*	*10.624,5 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
1.624,5 lei	*4426*			
	TVA deductibilă			

și

450 lei	*401*	=	*767*	*450 lei*
	Furnizori		*Venituri din sconturi obținute*	

b) **Reduceri comerciale după facturare** (cuprinse în facturi ulterioare de reducere)

Factură inițială cuprinde:

•	*Mărfuri*	*10.000 lei*
+	*TVA (19%)*	*1.900 lei*
=	*Total factură*	*11.900 lei*

La primirea facturii se efectuează înregistrarea

10.000 lei	*371*	=	*401*	*11.900 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
1.900 lei	*4426*			
	TVA deductibilă			

Ulterior, printr-o factură de reducere se primește un rabat de 10%.

1.190 lei	*401*	=	*609*	*1.000 lei*
	Furnizori		*Reduceri comerciale primite*	*(10.000 x 10%)*
			4426	*190 lei*
			TVA deductibilă	

După părerea noastră fiind vorba de metoda inventarului permanent ar trebui ca în locul contului 609 „Reduceri comerciale primite" să se folosească contul 371 „Mărfuri". Contul 609 „Reduceri comerciale primite" poate fi opozabil numai în cazul metodei inventarului intermitent.

c) Reduceri financiare după facturare (cuprinse în facturi ulterioare de reducere)

Factură inițială cuprinde

• Mărfuri	*10.000 lei*
+ TVA (10.000 lei x 19%)	*1.900 lei*
= Total factură	*11.900 lei*

10.000 lei	*371*	=	*401*	*11.900 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
1.900	*4426*			
	TVA deductibilă			

Asupra facturii inițiale în valoare totală de 11.900 lei, inclusiv TVA se acordă un scont de 5% pentru plata în numerar.

Factură ulterioară (de reducere) cuprinde:

• Scont de decontare (10.000 lei x 5%)	*500 lei*
+ TVA aferentă scontului (500 lei x 19%)	*95 lei*
= Total de redus	*595 lei*

595 lei	*401*	=	*767*	*500 lei*
	Furnizori		*Venituri din sconturi obținute*	
			4426	*95 lei*
			TVA deductibilă	

4.9.3. Contabilitatea stocurilor în curs de aprovizionare

Reprezintă stocurile cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare. Ele sunt evidențiate în grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare" din PCG, respectiv:

321 "Materii prime în curs de aprovizionare";
322 "Materiale consumabile în curs de aprovizionare";
323 "materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare";
326 "Animale în curs de aprovizionare";
327 "Mărfuri în curs de aprovizionare";
328 "Ambalaje în curs de aprovizionare".

Toate conturile din această grupă sunt conturi de activ.

În debitul conturilor din grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare" se înregistrează:

- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (401).

În creditul conturilor se înregistrează:

- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (301, 302, 303, 361, 371, 381).

Soldul conturilor reprezintă valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

4.9.4. Contabilitatea stocurilor aflate la terți

Evidența și mișcarea stocurilor de materii prime, materiale și produse aflate la terți sunt evidențiate cu ajutorul conturilor din grupa 35 „Stocuri aflate la terți". Conturile și funcția conturilor preluate din PCG se prezintă după cum urmează:

Contul 351 "Materii și materiale aflate la terți"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar trimise la terți, pentru prelucrare sau în custodie.

Contul 351 "Materii și materiale aflate la terți" este un cont de activ.

În debitul contului 351 "Materii și materiale aflate la terți" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți (301, 302, 303).

În creditul contului 351 "Materii și materiale aflate la terți" se înregistrează:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune, aduse de la terți (301, 302, 303);
- scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, constatate lipsă la inventar (601, 602, 603);
- scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, distruse de calamități (671).

Soldul contului reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți.

Contul 354 "Produse aflate la terți"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de produse trimise la terți, pentru prelucrare sau în custodie.

Contul 354 "Produse aflate la terți" este un cont de activ.

În debitul contului 354 "Produse aflate la terți" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor (semifabricatelor, produselor finite sau produselor reziduale) trimise la terți (341, 345, 346).

În creditul contului 354 "Produse aflate la terți" se înregistrează:

- valoarea produselor intrate în gestiune, aduse de la terți (341, 345, 346);
- scăderea din gestiune a produselor aflate la terți pentru care s-au întocmit documente de livrare sau constatate lipsă la inventar (607).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor aflate la terți.

Conținutul și funcțiunea conturilor 356 "Animale la terți", 357 "Mărfuri în custodie sau în consignație la terți" și 358 "Ambalaje aflate la terți" sunt similare cu cele ale conturilor prezentate în această grupă.

Remarcă În cadrul stocurilor se înregistrează și stocurile aflate în consignație, maținiile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate pe

categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

4.9.5. Contabilitatea stocurilor în condițiile costurilor prestabilite

„Costurile prestabilite denumite și costuri standard", sunt costuri antecalculate ale stocurilor. În aceste condiții se ridică problema **tratamentului contabil al diferențelor între costurile prestabilite și costurile efective.** Acestea pot căpăta, după caz, două tratamente contabile.

A) Tratarea diferențelor ca elemente componente ale costului stocului, respectiv,

Prețul prestabilit ± Diferențe = Costul stocului

Un asemenea tratament impune folosirea unor conturi paralele de diferențe în raport cu conturile principale. **Exemplu.** Conturile principale **301 „Materii prime", 302 „Materiale consumabile"** au drept cont secundar contul **308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale".**

Funcția contabilă a conturilor se prezintă după cum urmează:

a) la intrări de stocuri:

3xx	=	**40**
Conturi de stocuri și producție în curs de execuție *(la preț prestabilit)*		Conturi de furnizori și conturi asimilate *(în cazul intrărilor prin achiziție)*
308		**sau 711**
Diferențe de preț la materii prime și materiale		Variația stocurilor *(în cazul intrărilor de stocuri din producție proprie)*
348		
Diferențe de preț la produse		
368		
Diferențe de preț la animale și păsări		

În conturile de diferențe se înregistrează diferențele între prețul prestabilit și costul de achiziție. De asemenea, în aceleași conturi se înregistrează și cheltuielile de transport – aprovizionare și alte cheltuieli accesorii în cazul când ele figurează în documente distincte de factură.

b) la ieșirea stocurilor:

60	=	**3xx**
Cheltuieli privind stocurile (în cazul consumurilor și vânzărilor)		Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
711		**308**
Variația stocurilor (în cazul vânzărilor de produse și reluarea producției în curs de execuție)		Diferențe de preț la materii prime și materiale
		348
		Diferențe de preț la produse
		368
		Diferențe de preț la animale și păsări
		378
		Diferențe de preț la mărfuri

Înregistrările se fac în negru sau roșu în funcție de felul sau sensul diferenței nefavorabile sau favorabile. Se poate folosi și varianta înregistrării pe **debitul** conturilor a diferențelor nefavorabile și pe **creditul** conturilor în cazul diferențelor favorabile.

Exemplu:

1. Situația inițială a stocurilor de materii prime

- *Sortimentul A 1.000 kg × 4 lei* — *4.000 lei*
- *Sortimentul B 600 kg × 10 lei* — *6.000 lei*
- ***Valoarea totală la preț prestabilit*** — *10.000 lei*
- *Diferențe de preț favorabile* — *(1.000 lei)*
- *Valoarea totală la cost de achiziție* — *9.000 lei*

2. Operații în cursul exercițiului

a) *Intrări de materii prime:*

- *Sortimentul A 5.000 kg × 3,5 lei* — *17.500 lei*
- *Sortimentul B 3.000 kg × 9 lei* — *27.000 lei*

VALOAREA LA PREȚ DE CUMPĂRARE — ***44.500 lei***
Cheltuieli cu transportul înscrise în factură — *1.500 lei*
VALOAREA LA COST DE ACHIZIȚIE — ***46.000 lei***

b) *Ieșiri de materii prime:*

- *Sortimentul A 4.800 kg*
- *Sortimentul B 3.200 kg*

a) *Înregistrarea intrărilor de materii prime:*

50.000 lei	*301*	=	*401*	*46.000 lei*
	Materii prime (5.000 kg × 4 lei + 3.00 kg × 10 lei)		*Furnizori*	
(4.000) lei	*308*			
	Diferențe de preț la materii prime și materiale			

b) *Înregistrarea ieșirilor de materii prime:*

46.933 lei	*601*	=	*301*	*51.200 lei*
	Cheltuieli cu materiile prime		*Materii prime*	
			308	*4.267 lei*
			Diferențe de preț la materii prime și materiale	

Valoarea la preț presiabilită = 4.800 kg × 4 lei + 3.200 kg × 10 lei = 51.200 lei

Situația în conturile de stocuri se prezintă astfel:

D	*301*	*C*
Sdi 10.000		*b)* 51.200
a) 50.000		
		Sfd 8.800

D	*308*	*C*
Sdi (1.000)		*b)* 4.267
a) 4.000		
		Sfd 733

$$K_{308} = \frac{(1.000 + 4.000)}{(10.000 + 50.000)} = \frac{5.000}{60.000} = (0,0833)$$

$K_{308} = = (0,0833)$

$Cota_{308} = (0,0833) \times 51.200 \text{ lei} = (4.267) \text{ lei}$

Rezolvarea de mai sus privind intrările se nuanțează în cazul în care cheltuielile cu transportul ar fi consemnate în documente distincte de factură furnizorului, de exemplu plătite cu *cec bancar*. Totodată, se va înregistra și TVA – deductibilă.

50.000 lei	*301*	=	*401*	*52.955 lei*
	Materii prime		*Furnizori*	
8.455 lei	*4426*			
(44.500×19%)	*TVA – deductibilă*			
(5.500) lei	*308*			
	Diferențe de preț la materii prime și materiale			

și pentru cheltuieli de transport achitate cu cec bancar.

1.500 lei	*308*	=	*512*	*1.785 lei*
	Diferențe de preț la materii prime și materiale		*Conturi curente la bănci*	
285 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

Cele două înregistrări de mai sus pot fi reunite într-o formulă recapitulativă de forma:

50.000 lei	*301*	=	*401*	*52.955 lei*
	Materii prime		*Furnizori*	
(4.000) lei	*308*	=	*512*	*1.785 lei*
	Diferențe de preț la materii prime și materiale		*Conturi curente la bănci*	
8.740 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

Dacă diferențele s-ar fi înregistrat numai în negru, în condițiile în care cheltuielile cu transportul sunt înscrise în factură, situația contabilă s-ar fi prezentat astfel:

a) Înregistrarea intrărilor de materii prime:

50.000 lei	*301*	=	*401*	*46.000 lei*
	Materii prime		*Furnizori*	
			308	*4.000 lei*
			Diferențe de preț la materii prime și materiale	

b) Înregistrarea ieșirilor de materii prime:

46.933 lei	*601*	=	*301*	*51.200 lei*
	Cheltuieli cu materiile prime		*Materii prime*	
4.267 lei	*308*			
	Diferențe de preț la materii prime și materiale			

Mărimea diferenței de preț aferentă ieșirilor s-a calculat astfel:

a) Situația în conturi înainte de operația de ieșire:

D	*301*	*C*
Sdi	*10.000*	
a)	*50.000*	

D	*308*	*C*
		Sdi *1.000*
		a) *4.000*

b) Calculul de repartizare:

$$K_{308} = \frac{SD\ 308\ inainte\ de\ repartizare}{Sdi\ 301 + Rd\ 301} = \frac{5.000}{10.000 + 50.000} = 0,0833$$

K 308 = = 0,0833

Cota 308 = 0,0833 × 51.200 = 4.267 lei

c) Situația în conturi după operația de ieșire:

D	*301*	*C*
Sdi	*10.000*	*b)* *51.200*
a)	*52.000*	
		Sfd *8.800*

D	*308*	*C*
b) *4.270*		*Sdi* *1.000*
		a) *4.000*
Sfc	*7.330*	

Remarcă. Pentru a spori relevanța evidenței este indicat ca la nivelul conturilor de diferențe să se opereze cu două analitice, unul pentru diferența de preț și altul pentru cheltuielile de transport-aprovizionare. De asemenea, nu poate fi exclusă nici soluția înregistrării cheltuielilor de transport-aprovizionare într-un cont distinct al conturilor de stocuri. Exemplu **301.1 „Materii prime"** și **301.8 „Cheltuieli de transport aprovizionare"**. Similar se procedează și pentru celelalte conturi de stocuri.

B) Tratarea diferențelor ca elemente componente a costurilor perioadei este tratamentului impus de **IAS 2**. *Diferențele constatate la recepția stocurilor sunt înregistrate direct la conturile de cheltuieli*, fiind astfel recunoscute în costul perioadei, fără a mai fi trecute prin traseul calculului și repartizării diferențelor aferente stocurilor ieșite, după cum urmează:

301		=	**401**
Materii prime			Furnizori
(preț prestabilit)			*(valoarea facturii)*
601			
Cheltuieli cu materiile prime			
(diferențe de preț nefavorabile)			
4426			
TVA deductibilă			
(valoarea TVA)			

și

301			**401**
Materii prime			Furnizori
(preț prestabilit)			*(valoarea facturii)*
4426			**601**
TVA deductibilă			Cheltuieli cu materiile prime
(valoarea TVA)			*(diferențe de preț favorabile)*

4.9.6. Contabilitatea stocurilor de mărfuri la preț cu amănuntul

În cazul metodei inventarului permanent poate fi delimitată ca un caz particular și varianta de evidență la preț de vânzare a stocurilor de mărfuri. În acest caz intrările și ieșirile de mărfuri sunt evaluate la preț de vânzare format din prețul de achiziție plus adaosul plus TVA aferentă stocurilor. Contul utilizat pentru evidența adaosului este **378 „Diferențe de preț la mărfuri"** iar pentru evidența TVA **4428 „TVA nexigibilă"**.

Cheltuielile de transport-aprovizionare sunt evidențiate într-un analitic distinct al contului de mărfuri. În mod corespunzător pentru contul **371 „Mărfuri"** se creează analiticile **371.1 „Stocul de mărfuri"**, **371.8 „Cheltuieli de transport-aprovizionare"**.

a) cumpărări de mărfuri în cazul în care cheltuielile de transport-aprovizionare sunt înscrise în factură, **prețul cu amănuntul (vânzare) = costul de achiziție (inclusiv cheltuielile de transport-aprovizionare) + adaosul comercial calculat plus TVA:**

371		=	**401**
Mărfuri			Furnizori
(costul de achiziție)			*(costul de achiziție + TVA – deductibilă)*
4426			
TVA – deductibilă			
(TVA de dedus)			

Pentru adaosul comercial:

371		=	**378**
Mărfuri			Diferențe de preț la mărfuri

iar pentru TVA calculată la prețul cu amănuntul format din costul de achiziție plus adaosul:

371		=	**4428**
Mărfuri			TVA neexigibilă

b) vânzarea mărfurilor:

4111		=	**707**
Clienți			Venituri din vânzarea mărfurilor
(prețul de vânzare + TVA)			*(prețul de vânzare exclusiv TVA)*
			4427
			TVA – colectată

și pentru ieșirea din gestiune:

607		=	**371**
Cheltuieli privind mărfurile			Mărfuri
(costul calculat pe baza relației: preț de vânzare exclusiv TVA – adaos comercial)			*(prețul cu amănuntul, inclusiv TVA)*
378			
Diferențe de preț la mărfuri			
(adaosul comercial aferent)			
4428			
TVA neexigibilă			

$$(\text{pret de vanzare inclusiv TVA}) \times \frac{100\,\% \times 19\,\%}{100\,\% + 19\,\%}$$

Pentru determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite se folosesc două metode: *metoda procentului mediu de adaos comercial* și *metoda analitică.*

Metoda procentului mediu de adaos se caracterizează prin folosirea următoarelor relații de calcul:

a) determinarea procentului mediu de adaos comercial:

$$K378 = \frac{\text{Sold cont 378 la inceputul anului} + \text{Rulaj creditor cont 378 cumulate de la inceputul anului pana la finele lunii de referinta}}{\text{Sold cont 371 la inceputul anului (exclusiv TVA neexigibila)} + \text{Rulaj debitor cont 371 cumulate de la inceputul anului pana la finele lunii de referinta (exclusiv TVA neexigibila)}}$$

b) determinarea adaosului comercial aferent stocului (ACS):

$$ACS = K\,378 \times \frac{\text{Valoarea stocului de marfuri la finele lunii}}{\text{de referinta (exclusiv TVA neexigibila)}}$$

c) determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite (ACE):

$$ACE = \frac{\text{Soldul creditor al contului 378 inainte de repartizarea adaosului comercial pe luna de referinta}}{} - ACS$$

Primul termen al relației mai este definit și prin *"Totalul sumelor creditoare existente la sfârșitul lunii în contul 378"* format din soldul inițial la începutul lunii plus rulajul creditor din luna de referință.

Metoda calculului analitic constă în determinarea prin însumare a adaosului comercial aferent mărfurilor în stoc la 31.XII.N.

Dacă adaosul este diferențiat pe sortimente și grupe de mărfuri, se procedează la transformarea procentului de adaos în procent de rabat (marjă diminuată) pe baza relației:

$$\text{Procentul de rabat comercial} = \frac{100 \times \%\ \text{Adaos}}{100 + \%\ \text{Adaos}}$$

$$\text{Adaosul aferent marfurilor in stoc} = \frac{\text{Stocurile de marfuri la pret cu amanuntul}}{} \times \text{Procentul de rabat comercial}$$

În continuare se determină adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite potrivit relației c) prezentate anterior.

Exemplu, o factură de 10.000 lei cost de achiziție. Adaosul 25%.

a) înregistrarea recepției mărfurilor:

10.000 lei	*371*	=	*401*	*11.900 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
1.900 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

b) Adaosul comercial:

2.500 lei	*371*	=	*378*	*2.500 lei*
	Mărfuri		*Diferențe de preț la mărfuri*	

c) TVA neexigibilă aferentă stocului de mărfuri, 12.500 lei x 19%:

2.375 lei	*371*	=	*4428*	*2.375 lei*
	Mărfuri		*TVA – neexigibilă*	

În magazin se afișează prețul cu amănuntul 12.500 lei + 2.375 lei = 14.875 lei.

d) vânzarea mărfurilor:

- *pentru prețul de vânzare:*

14.875 lei	*531*	=	*707*	*12.500 lei*
	Casă		*Venituri din vânzarea mărfurilor*	
			4427	*2.375 lei*
			TVA colectată	

- *pentru costul de achiziție:*

10.000 lei	*607*	=	*371*	*12.500 lei*
	Cheltuieli privind mărfurile		*Mărfuri*	
2.500 lei	*378*			
	Diferențe de preț la mărfuri			

- *pentru TVA – neexigibilă privind stocul vândut:*

2.375 lei	*4428*	=	*371*	*2.375 lei*
	TVA – neexigibilă		*Mărfuri*	

4.9.7. Ambalajele de transport refolosibile

Evidența ambalajelor achiziționate sau confecționate în întreprindere, care sunt destinate ambalării și transportului produselor finite și al mărfurilor se organizează potrivit principiilor și regulilor generale privind contabilitatea stocurilor. Particularități apar în contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile.

Exemplu factură de detaliu la furnizor:

● *Mărfuri la preț de vânzare*	*10.000 lei*
● *TVA 19%*	*1.900 lei*
	11.900 lei

• *Ambalaje 100 buc. × 20 lei (fără TVA)* — *2.000 lei*

TOTAL DE PLATĂ — ***13.900 lei***

În contabilitatea furnizorului pe baza datelor de mai sus se fac următoarele înregistrări:

a) operația de facturare:

13.900 lei	***4111*** *Clienți*	=	***707*** *Venituri din vânzarea mărfurilor*	*10.000 lei*
			4427 *TVA – colectată*	*1.900 lei*
			419 *Clienți-creditori*	*2.000 lei*

b) clientul restituie 60 bucăți la valoarea consemnată în factură, 60 × 20 lei = 1.200 lei:

1.200 lei	***419*** *Clienți-creditori*	=	***4111*** *Clienți*	*1.200 lei*

c) un număr de 20 bucăți se preiau la o valoare inferioară față de cea de facturare, respectiv 18 lei:

20 buc. × 20 lei = 400 lei
20 buc. × 18 lei = 360 lei
40 lei
TVA: 40 × 19% = 7,6 lei

400 lei	***419*** *Clienți-creditori*	=	***4111*** *Clienți*	*352,4 lei*
			708 *Venituri din activități diverse*	*40 lei*
			4427 *TVA – colectată*	*7,6 lei*

d) diferența de 100 bucăți – 80 bucăți = 20 bucăți este reținută de client și în consecință se consideră o vânzare pentru care se întocmește o factură suplimentară:

20 buc. × 20 lei = 400 lei
TVA 19% 76 lei
476 lei

400 lei	***419*** *Clienți-creditori*	=	***708*** *Venituri din activități diverse*	*400 lei*
76 lei	***4111*** *Clienți*	=	***4427*** *TVA – colectată*	*76 lei*

În contabilitatea clientului folosind aceleași date se fac înregistrările:

a) cumpărări de mărfuri 10.000 lei + 1.900 lei TVA; ambalaje 100 buc. × 20 lei = 20.000 lei:

10.000 lei	***371*** *Mărfuri*	=	***401*** *Furnizori*	*13.900 lei*
1.900 lei	***4426*** *TVA – deductibilă*			
2.000 lei	***409*** *Furnizori-debitori*			

b) restituirea a 60 bucăți la 20 lei și 20 bucăți la 18 lei:

60 buc. × 20 lei = 1.200 lei
20 buc. × 18 lei = 360 lei
15.600 lei
Diferența de preț = 20 buc. × (20 lei – 18 lei) = 40 lei
TVA = 40 × 19% = 7,6 lei

1.552,4 lei	***401*** *Furnizori (15.600 lei – 72 lei)*	=	***409*** *Furnizori-debitori (80 buc. × 20 lei)*	*1.600 lei*

7,6 lei	***4426*** *TVA – deductibilă*			
40 lei	***608*** *Cheltuieli privind ambalajele*			

c) reținerea a 20 bucăți ambalaje pentru nevoi proprii:

20 buc. × 20 lei = 400 lei
TVA 19% 76 lei
476 lei

400 lei	***381*** *Ambalaje*	=	***409*** *Furnizori-debitori*	*400 lei*
76 lei	***4426*** *TVA – deductibilă*	=	***401*** *Furnizori*	*76 lei*

4.9.8. Vânzări de stocuri cumpărate, altele decât mărfurile

Un caz particular îl constituie și vânzările de materii prime și materiale consumabile fără a fi prelucrate. Ele se contabilizează în debitul contului **371 „Mărfuri"** și în creditul **contului 301 „Materii prime", 302 „Materiale consumabile", 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"** și **361 „Animale și păsări"**. În continuare fiind înregistrate ca mărfuri, se contabilizează operațiile de vânzare corespunzătoare. Este o situație discutabilă, deoarece în măsura în care au fost înregistrate la contul **371 „Mărfuri" iar la vânzare în contul 707 „Venituri din vânzări de mărfuri"** sunt incluse în cifra de afaceri. Pentru a evita această situație este indicat ca orice vânzare de materii prime și materiale consumabile să nu tranziteze contul 371 „Mărfuri", fiind înregistrate direct în contul **7588 „Alte venituri din exploatare"**. Tipurile de înregistrări ar fi:

a) facturarea bunurilor vândute, pentru prețul de vânzare:

461 Debitori diverși	=	**7588** Alte venituri din exploatare	

b) ieșirea din inventar, pentru valoarea contabilă:

6588 Alte cheltuieli din exploatare	=	**3xx** Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	

4.9.9. Importul de bunuri pe cont propriu la o întreprindere de import-export

Importul de bunuri pe cont propriu reprezintă *un caz particular* generat de:

a) componentele specifice ale costului de achiziție: valoarea în vamă, taxele nerecuperabile plătite în vamă (taxa vamală, comisionul vamal, accizele) și cheltuielile interne de transport-manipulare;

b) fundamentarea prețului de vânzare la intern (preț negociat) pe două elemente: valoarea în vamă în valută sau costul de achiziție în vamă în valută transformat în lei la cursul de schimb al zilei când are loc negocierea ori vânzarea și marja importatorului.

Exemplu. Din fișa de calcul a importului se desprind următoarele informații:

• *Valoarea externă FOB 1.000 $ × 20 lei*	*20.000 lei*
• *Transport extern evaluat la 100 $ × 20 lei*	*2.000 lei*
VALOARE (CIF în vamă sau FFR)	***22.000 lei***
• *Taxă vamală 10% din valoare în vamă*	*2.200 lei*
• *Comisionul vamal 1% din valoare în vamă*	*220 lei*

- *Cost de achiziție în vamă* — *24.420 lei*
- *TVA – deductibilă (24.420 × 19%)* — *4.639,8 lei*

ACHIZIȚIA LA IMPORT:

a) înregistrarea facturii:

24.420 lei	*371*	=	*401*	*20.000 lei*
	Mărfuri		*Furnizori externi*	
			408	*3.000 lei*
			Furnizori interni	
			446	*2.200 lei*
			Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	
			447	*220 lei*
			Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate	

b) plata în vamă privind taxele vamale, comisionul și TVA:

2.200 lei	*446*	=	*512*	*7.039,8 lei*
	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		*Conturi curente la bănci*	
200 lei	*447*			
	Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate			
4.639,8 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

Livrarea la intern

- *Cost de achiziție* — *24.420 lei*
- *Marja importatorului* — *6.600 lei*

PREȚ DE VÂNZARE — *31.020 lei*

- *TVA – colectată (31.020 × 19%)* — *5.893,8 lei*

TOTAL VALOARE FACTURATĂ — *36.913,8 lei*

a) înregistrări în contabilitatea întreprinderii de import-export:

- *pentru prețul de vânzare:*

36.913,8 lei	*4111*	=	*707*	*31.020 lei*
	Clienți		*Venituri din vânzarea mărfurilor*	
			4427	*5.893,8 lei*
			TVA – colectată	

- *pentru costul de achiziție:*

24.420 lei	*607*	=	*371*	*24.420 lei*
	Cheltuieli privind mărfurile		*Mărfuri*	

b) înregistrări în contabilitatea beneficiarului:

31.020 lei	*371*	=	*401*	*36.913,8 lei*
	Mărfuri		*Furnizori*	
5.893,8 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă			

Remarcă. În situația în care la sosirea mărfurilor din import nu se poate determina valoarea definitivă în vamă, *Legea codului vamal* admite ca, la cerere, importatorul să ridice mărfurile din vamă, cu condiția constituirii unei garanții bănești sau bancare, acceptată de autoritatea vamală. În acest caz, întreprinderea importatoare înregistrează la primirea mărfurilor atât garanția constituită (exemplu pentru garanția bancară: debit **8011 „Giruri și garanții acordate"**) cât și mărfurile primite al căror cost de achiziție se determină pe bază de date antecalculate. Obligația de plată pentru cheltuielile pentru care nu s-au primit documentele justificative se evidențiază în contul **408 „Furnizori – facturi nesosite"**.

Înregistrarea mărfurilor primite în condițiile de mai sus se face prin operația:

371	=	**401**	
Mărfuri		Furnizori	
		408	
		Furnizori – facturi nesosite *(transport antecalculat)*	
		446	
		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate *(taxe vamale antecalculate)*	
		447	
		Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate (comision vamal antecalculat)	

Dacă în termenul legal (30 de zile) importatorul prezintă documente concludente privind determinarea valorii în vamă, diferența dintre cheltuielile efective și cele antecalculate, precum și diferențele de taxe nerecuperabile se contabilizează fie într-un cont distinct de mărfuri **371/x „Diferențe de preț la mărfuri"**, fie în contul **607 „Cheltuieli privind mărfurile"** cu sume în negru sau în roșu, în funcție de natura diferențelor.

• Factură pentru cheltuielile înregistrate inițial pe bază de date antecalculate (estimate):

408	=	**401**	
Furnizori – facturi nesosite		Furnizori	
371/x			
Diferențe de preț la mărfuri			
665			
Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

• diferențele de taxe nerecuperabile

371/x	=	**446**	
Diferențe de preț la mărfuri		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	
		447	
		Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate	

• concomitent cu plata taxelor efectiv datorate în vamă, autoritatea vamală eliberează scrisoarea de garanție bancară, operație care este evidențiată la importator prin creditarea contului **8011 „Giruri și garanții acordate"**.

dacă în termenul legal (30 de zile) importatorul nu prezintă documente de vămuire fiind considerată încheiată. În acest caz importatorul înregistrează la primirea facturilor doar diferența dintre cheltuielile efective și cele estimate în contul **371/x 371/x „Diferențe de preț la mărfuri"**, sau **607 „Cheltuieli privind mărfurile"** în negru sau în roșu, după caz.

4.9.10. Importul de bunuri pe bază de comision

Față de importul pe cont propriu, importul în comision *se particularizează* prin următoarele **trăsături**:

a) bunurile importante nu fac obiect al gestionării de către întreprinderile de import-export;

b) TVA aferentă bunurilor importate se plătește în vamă de titularii operațiilor de import, dar se deduce numai de beneficiarii de import;

c) importatorii facturează beneficiarilor de import distinct: cheltuielile efectuate în contul lor, respectiv comisionul *plus TVA aferentă comisionului*.

Exemplu. Din fișa de calcul a importului se desprind următoarele date:

- *Valoarea externă franco-frontiera română CIF* — *20.000 lei*

1.000 $ × 20 lei	
• Taxa vamală 10%	*2.000 lei*
• Comisionul vamal 0,5%	*10 lei*
• Valoarea în vamă	*22.100 lei*
• TVA deductibilă	*4.199 lei*
22.100 × 19%	
TOTAL CHELTUIELI DE FACTURĂT	*26.299 lei*
• Comisionul societății de import-export 3%	*600 lei*
din valoarea externă FFR	
20.000 lei × 3%	
TVA 19% × 600 lei	*114 lei*
• TOTAL VALOARE FACTURĂ FISCALĂ	*714 lei*

a) în contabilitatea societății de import-export se face înregistrarea:

26.299 lei	*4111*	=	*401*	*20.000 lei*
	Clienți		*Furnizori*	
			446	*2.000 lei*
			Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	
			447	*220 lei*
			Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate	
			446	*4.199 lei*
			Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

Iar pentru comisionul cuvenit întreprinderii de import:

714 lei	*4111*	=	*704*	*600 lei*
	Clienți		*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*	
			4427	*114 lei*
			TVA – colectată	

b) în contabilitatea întreprinderii beneficiare de import (evidența mărfurilor se ține la cost de achiziție):

22.700 lei	*371*	=	*401*	*27.013 lei*
	Mărfuri (22.100.000 + 600.000)		*Furnizori*	
4.313 lei	*4426*			
	TVA – deductibilă (4.199 + 114)			

Remarcă. Dacă la soirea mărfurilor de import nu se poate determina valoarea definitivă a valorii în vamă, se procedează similar importul pe cont propriu cu următoarele deosebiri: toate diferențele de cheltuieli care apar, în plus sau în minus, se regularizează cu beneficiarii de import pe baza unei facturi suplimentare; până la facturare, diferențele de cheltuieli se contabilizează într-un cont distinct. Pentru a nu fi afectate cheltuielile proprii și implicit rezultatele financiare, apreciem că întreprinderile importatoare ar putea utiliza un cont subdivizor de cheltuieli în avans, ca de exemplu 471/x **„Cheltuieli privind importul de mărfuri". Contul 471/x „Cheltuieli privind importul de mărfuri"** ar urma să se crediteze prin debitul contului 4111 **„Clienți"** cu ocazia întocmirii facturii suplimentare, cu sume în negru pentru recuperarea sumelor cheltuite în plus, sau cu sume în roșu pentru restituirea sumelor neachitate față de cele facturate inițial.

4.9.11. Contabilitatea stocurilor în curs de aprovizionare

Se realizează prin folosirea conturilor din grupa 32 din PCG, respectiv „Stocuri în curs de aprovizionare" , este cazul conturilor de stocuri cumpărate, pentru care s-au

transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

Conturile din această grupă sunt conturi de activ.

În debitul conturilor din grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare" se înregistrează:

- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (401).

În creditul conturilor din grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare" se înregistrează:

- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare (301, 302, 303, 361, 371, 381).

Soldul conturilor reprezintă valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

4.10. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

Ajustările pentru deprecierea valorii stocurilor se calculează la închiderea exercițiului financiar cu ocazia inventarului general. În acest scop se folosește relația de principiu:

Ajustări pentru deprecierea stocurilor = *Valoarea contabilă* – *Valoarea de inventar a stocurilor*

Pentru înregistrarea ajustărilor se folosesc două metode: metoda ajustării valorii stocurilor și metoda conturilor rectificative de ajustare.

A. Metoda ajustării valorii stocurilor

În principiu, deprecierea stocurilor este recunoscută ca o cheltuială potrivit principiului conectării costurilor la venituri. Astfel, atunci când stocurile sunt vândute, valoarea oricărei diminuări a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și toate pierderile de stocuri trebuie recunoscute în perioada în care are loc pierderea sau diminuarea, tipul de înregisurare fiind:

CHELTUIELI CU DEPRECIEREA = STOCURI

Orice stornare ulterioară a diminuării valorii stocurilor ca urmare a creșterii valorii realizabile nete trebuie recunoscută ca o reducere a cheltuielii cu stocurile în perioada în care stornarea a avut loc, tipul de înregistrare fiind:

STOCURI = CHELTUIELI CU DEPRECIEREA STOCURILOR

B. Metoda conturilor rectificative de ajustare

În țara noastră deprecierile privind stocurile sunt tratate în plan contabil pe calea ajustărilor pentru deprecierea activelor.

Ajustările pentru deprecierea valorii stocurilor se calculează la închiderea exercițiului financiar cu ocazia inventarului general al patrimoniului. În acest scop se folosește relația de principiu:

Ajustări pentru deprecierea stocurilor = Valoarea contabilă a stocurilor – Valoare de inventar

Pentru înregistrarea ajustărilor se folosesc două metode: generală sau a reluării ajustărilor și cea a anulării globale a ajustărilor.

A) Metoda generală sau reluării ajustărilor este cea adoptată în cadrul reformei contabilității din România și constă în compararea ajustărilor pentru deprecieri calculate, potrivit relației de mai sus, pe bază de inventar la închiderea exercițiului financiar cu soldul creditor al conturilor de ajustări pentru deprecierea stocurilor. În cazul în care soldul final calculat este mai mare decât cel contabil, pentru diferență se face înregistrarea:

68	=	39
Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare		Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

Dacă soldul calculat este mai mic decât cel contabil, pentru diferență se face înregistrarea de diminuare a ajustării:

39	=	78
Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție		Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

Calculul și înregistrarea ajustărilor în condițiile aplicării acestei metode se pot realiza în două variante:

a) varianta calculului și înregistrării pe fiecare categorie de conturi, așa cum este stabilit prin structurile de conturi sintetice de gradul I din grupă 39 **"Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție"**

b) varianta calculului și înregistrării provizioanelor în mod global la nivelul poziției, stocuri și producție în curs de execuție. În acest caz în planul de conturi ar figura un singur cont de provizioane și anume **"Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție".**

B) Metoda anulării globale a ajustărilor constă în anularea soldului inițial creditor al ajustărilor, iar apoi înregistrarea ajustărilor calculate pe baza inventarului.

Înregistrările care intervin sunt:

a) ajustările intrate:

39	=	78
Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție		Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

b) ajustările calculate pe baza inventarului la închiderea exercițiului financiar:

68	=	39
Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare		Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

În continuare se prezintă două exemple privind două variante de evaluare a deprecierii stocurilor.

(a) **Metoda analitică (sortimentală sau articol cu articol)**

Costul și valoarea realizabilă netă sunt comparate pentru fiecare articol (sortiment) din mixul stocurilor.

Specificare	Cantitatea	Pe unitate		Valoare la cost	Valoarea cea mai mica	Diferența evaluare
		Cost	Valoare realizabilă	la cost		
CATEGORIA I						
Articolul a	300	30	34	9.000	9000	0
Articolul b	150	40	36	6.000	5400	600
Articolul c	150	50	52	7.500	7500	0
CATEGORIA II						
Articolul d	450	100	90	45.000	40.500	4.500
Articolul e	300	80	82	24.000	24.000	0
TOTAL	X	X	X	91.500	86.400	5.100

Deprecierea stocurilor este egala cu 5.100 lei

(b) **Metoda categoriilor principale**

Compararea cost-valoare realizabilă netă se face la nivel de categorie (grupă) de articole (sortimente).

Specificare	Cantitatea	Pe unitate		Total		Valoarea cea mai mica	Deprecierea
		Cost	Valoare realizabilă	Cost	Valoare realizabilă netă		
CATEGORIA I							
Articolul a	300	34	9.000	10.200	X	X	
Articolul b	150	40	36	6.000	5.400	X	
Articolul c	150	50	52	7.500	7.500	X	
TOTAL I	X	X	X	22.500	23.400	22.500	
CATEGORIA II							
Articolul d	450	100	90	45.000	40.500	4.500	
Articolul e	300	80	82	24.000	24.000	0	
TOTAL	X	X	X	91.500	88.500	87.600	3.900

Deprecierea stocurilor este egala cu 3.900 lei